في
المحاسبة المالية

مقدمة في المبادئ
والقواعد والمفاهيم والاجراءات

المؤلف
د. عبد الحي مرعي
كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

الناشر
دار الرشاد للطباعة والنشر
٤٧ شارع سعد زغلول ت ٨١٧٣ ٩٠٨١٧٣

المحاسبة المالية

الجزء الأول

في المبادئ والمفاهيم والقواعد والإجراءات

تأليف

دكتور عبد الحي مرعي

كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

١٩٨٢

تقـــديم

تعد المحاسبة بصفة عامة أحد فروع المعرفة الإنسانية التى تولدت عن الحاجة إلى بيانات ومعلومات تمكن الإنسان من التـــلاؤم مع ما يحيط به من ظروف ومتغيرات إقتصادية متحركة . وان لم تكن المحاسبة فى هذا الصدد أهم فروع المعرفة التى تختص بتوليد البيانات والمعلومات الاقتصادية عن طريق قياس المتغيرات الهامة وتوصيل نتيجة القياس إلى من يهمه الأمر ، فهى ولاريب من أهمها .

وقد تطورت المحاسبة تطوراً كبيراً منذ نشأتها منذ مايقرب من خمسة قرون فلم تعد المحاسبة هى « فن إمساك الدفاتر » الذى يقوم على العمليات المحاسبية البسيطة فى ظل مبدأ « القيد المزدوج » وإنما أصبحت فرعاً من فروع المعرفة الذى يتميز بمفاهيمه الخاصة ومبادئه المتفق عليها ، وأهدافه المتعددة فى خدمة الأغراض المختلفة بقياس البيانات والمعلومات الملائمة للعديد من القرارات الاقتصادية المتنوعة . والواقع أن النظام المحاسبي فى العصر الحديث أصبح المرجع والمصدر والمصب لأهم وأغلب البيانات الاقتصادية فى أى وحدة اقتصادية .

وقد صاحب تطور المحاسبة على مدى ما يقرب من خمسة قرون تفرعها إلى عدد من الفروع يعمل كل منها فى مجال قياس وتوصيل البيانات والمعلومات المختصة لخدمة أغراض أو أهداف معينة . ويختص هذا الكتاب ـ وهو الجزء الأول من سلسلة تتكون من أربعة أجزاء فى المحاسبة المالية ـ بتقديم السلسلة للقارىء . وتختص المحاسبة المالية بقياس البيانات والمعلومات المتعلقة بنتائج نشاط اقتصادى معين أو وحدة اقتصادية معينة خلال فترة زمنية معينة بصورة اجمالية وتحديد المركز المالى لهذا النشاط أو هذه الوحدة فى نهاية الفترة ، وتوصيل نتائج القياس إلى من يهمه الأمر . ويهدف هذا الكتاب إلى توضيح المفاهيم الأساسية ، وعرض المبادىء

العامة ، وشرح الاجراءات والقواعد المحاسبية الرئيسية التى تؤدى إلى تحقيق هذا الهدف .

هذا وقد توخينا فى شأن اعداد هذا المؤلف معيارين أساسيين :

١ — بساطة العرض بما يتفق مع فكر الدارس المبتدىء فى المحاسبة المالية وذلك مع عدم التضحية بالشمول وضرورة الإلمام بكل الجوانب المبدئية للموضوع دون أسهاب حيثما لا يوجد المبرر ، وبحيث يمكن تغطية المحتويات فى سنة دراسية كاملة .

٢ — قيام المنهج على المزج بين ما استقر عليه الرأى فى الممارسة وما يدعو اليه الفكر المحاسبى المعاصر فيما يتعلق ببعض المواضيع الهامة ، وذلك ليتاح للدارس حق التفكير والمقارنة وابداء الرأى وتكوين المنطق واستيعاب المفهوم دون تلقينه أفكارا محددة بذاتها أو مبادىء أو اجراءات معينة بمفردها .

وينقسم هذا المؤلف إلى ثلاثة أبواب يختص الأول بالدورة المحاسبية والوظائف المبدئية للمحاسبة المالية ، ويعرض الثانى الاجراءات المحاسبية والنظام المحاسبى فى المشروعات التجارية ، ثم يتناول الثالث الجرد والتسويات الجردية باسهاب يتلاءم مع هذا المستوى المبدئى من الدراسة .

هذا ويبتهل المؤلف إلى الله العلى القدير أن يكون قد وفقه فى اضافة جديد إلى المكتبة العربية بهذا المؤلف ، والله ولى التوفيق والسداد .

الاسكندرية فى ٣٠ سبتمبر ١٩٨١ م

المؤلف

الباب الأول

فى

الوظائف المبدئية للمحاسبة
والدورة المحاسبية

مقدمة :

يتناول هذا الباب توضيح الإجراءات المحاسبية الرئيسية وترسيخ المفاهيم المحاسبية الأساسية . ويتكون الباب من خمسة فصول رئيسية يتناول الأول منها التعريف بالمحاسبة ووظائفها وأهدافها ، ويتناول الثانى قاعدة القيد المزدوج وتقسيم عمليات المشروع إلى عمليات تتعلق بنتائج الأعمال وأخرى تتعلق بالأصول والخصوم وذلك عن طريق معادلة الميزانية . فيتناول الفصل الثانى الصور الرئيسية لمعادلة الميزانية ، ثم توضيح كيفية تأثر هذه المعادلة بالعمليات المختلفة التى يقوم بها المشروع بما فيها عمليات الإيرادات والمصروفات. وينتقل الموضوع بعد ذلك لتفاصيل حسابات الأصول والخصوم وأقسامها ، ويعرض نموذجا لقائمة المركز المالى أو الميزانية العمومية ويبرز بعض استخداماتها ، ثم يلى بعد ذلك تفاصيل حسابات الإيرادات والمصروفات ويعرض نموذجا مبسطا للحساب الختامى ، ثم ينتهى الفصل بخلاصة لبعض القواعد العامة التى تفيد فى تحليل أثر العمليات المختلفة على حسابات الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات .

أما الفصل الثالث فيتناول الإثبات الدفترى والترحيل وموازنة الحسابات . وقد أوضح هذا الفصل مفهوم الحسابات والعلاقة بينها وبين مبدأ القيد المزدوج ومعادلة الميزانية ، كما أوضح فكرة المدين والدائن وعلاقتهما بزيادة ونقص الحسابات المدينة بطبيعتها ، ثم تناول الفصل بعد ذلك توضيح مفهوم الإيرادات والمصروفات وبيان الإجراءات المحاسبية المتعلقة بها ، وعلاقة هذه الحسابات بالحساب الختامى . وينتقل الموضوع بعد ذلك لتوضيح الهيكل الرئيسى للنظام المحاسبى ، حيث يتناول دليل الحسابات ودفاتر الأستاذ وقواعد الإثبات وعلاقتها بمبدأ القيد المزدوج ، وتحليل أرصدة العمليات لاستبيان آثارها على

الحسابات المختلفة وترصيد الحسابات فى نهاية الفترة ، وعلاقة أرصدة الحسابات ببعضها البعض ، وكيفية إعداد ميزان المراجعة والترحيل لحسابات الأستاذ . وتناول الفصل أيضا أخطاء ميزان المراجعة وقيود الاقفال وانتهى بخلاصة مختصرة فى ملخص الدورة المحاسبية .

ويتناول الفصل الرابع المعالجة المحاسبية للعمليات المستمرة فى اختصار وتبسيط تمهيداً لمعالجتها تفصيلياً فى الباب الثالث من هذا الكتاب .

أما الفصل الخامس وهو خاتمة هذا الباب فيتناول الدورة المحاسبية فى صورة متكاملة عن طريق الاستعانة بالأمثلة التوضيحية .

الفصل الأول

فى

التعريف بالمحاسبة ووظائفها وأهدافها وعلاقتها ببعض فروع المعرفة

مقدمة :

لم يتفق الكتاب على تعريف موحد ومحدد للمحاسبة ولم يتحدد موقعها بعد بين العلوم والفنون بصفة شاملة ، وسوف نتعرض فى هـذا الفصل للتعريف بالمحاسبة ووظائفها وفروعها وعلاقتها ببعض فروع المعرفة الأخرى ثم ننهى الفصل بعرض بسيط لبعض التعاريف والمفاهيم والمبادىء التى تفيد دراستنا التالية فى الفصول اللاحقة .

١ — ماهية المحاسبة وفروعها ووظائفها :

تعد المحاسبة أهم فروع المعرفة التى تندوج تحت العلوم الإنسانية والتى تختص بتجميع وتوليد وتنسيق البيـانات والمعلومات الاقتصادية وتوفيرها فى الوقت الملائم لاتخاذ القرارات الاقتصادية . فالمحاسبة تهتم بتجميع البيانات والمعلومات عن الثروة وما ينتج عن استخدامها أو استغلالها من تدفقات للدخل لتوفير إمكانية الحكم على مدى كفاءة استخدام أو استغلال عناصر الثروة المختلفة وتوجيهها لفرص الاستغلال البديلة . ولا تقتصر مهمة المحاسبة على مجرد تجميع البيانات والمعلومات عن مواضيع القياس المحاسبي وإنما تقوم أيضاً بتوليد بيانات ومعلومات مستقاة من البيانات والمعلومات المجمعة تكون أكثر من الأخـيرة ملاءمة للقرارات الاقتصادية المزمع اتخاذها . فعادة ماتكون البيانات والمعلومات التى يتم تجميعها تاريخية ، أى متعلقة بأحداث ووقائع ماضية ، أما البيانات والمعلومات التى يتم

توليدها فهى عادة ماتتعلق بالحاضر والمستقبل وبالتالى تكون أكثر صلاحية كأساس لاتخاذ القرارات التى تتعلق فى العادة بالمستقبل. كما تقوم المحاسبة بتنسيق البيانات والمعلومات المجمعة والتى تتولد منها فى صورة منسقة تفيد الغرض الذى تستخدم فيه وبحيث تظهر العلاقات الهامة بين عناصر البيانات المتعددة. وعادة مالاتهتم المحاسبة إلا بالبيانات والمعلومات ذات الصبغة الاقتصادية أو تلك التى تؤثر بطريق مباشر أو غير مباشر فى عمليات اتخاذ القرارات الاقتصادية وخاصة منها مايتعلق بتخصيص الموارد الاقتصادية لفرص الاستخدام البديلة، والتمكين من متابعة كفاءة استخدام واستغلال هذه الكفاءة كقياس لفعالية الاستخدام والاستغلال وما لم تتوافر البيانات والمعلومات التى تنتجها المحاسبة فى الوقت الملائم لاتخاذ القرارات الاقتصادية فلا قيمة لها ولا داعى لانتاجها.

هذا ولم تكن المحاسبة فى بداية ظهورها فى القرن الخامس عشر الميلادى تعدو أن تكون نظاما مبسطا لتسجيل العمليات الماليه التى تتم بين التجار فى مدن ايطاليا القديمة طبقاً لقاعدة القيد المزدوج. ولم يبدأ التطور الحقيقى للمحاسبة إلا فى أواخر القرن الثامن عشر حيث كان للثورة الصناعية وبداية ظهور المشروعات الكبيرة أثر كبير فى هذا التطور فقد ظهرت الحاجة إلى توفير المزيد من المعلومات والبيانات الأكثر دقة وتفصيلا مما أدى إلى توسيع نطاق المحاسبة وتعددت فروعها. فأصبحت المحاسبة المالية استمرارا لتسجيل العمليات المالية طبقا لقاعدة المزدوج، وظهرت محاسبة التكاليف فى المشروعات الصناعية والتى تهتم بتجميع وتحليل وتبويب عناصر التكاليف فى هذه المشروعات لأغراض المساعدة فى تحديد تكلفة ماتنتجه من منتجات.

وكنتيجة للتقدم الفنى السريع والكبر الرهيب لحجم المشروعات فى العصر الحديث وقيام العديد من الحكومات بمزاولة النشاط الاقتصادي وانتشار التخطيط

الاقتصادى فى العديد من الدول وخاصة النامية منها زادت الحاجة إلى تطوير المحاسبة وتوسيع نطاق وظائفها وتعدد فروع نشاطها لتفى بحاجة العصر إلى بيانات ومعلومات اقتصادية . فظهرت المحاسبة الإدارية التى تهدف إلى توفير بيانات ومعلومات وقتية وصالحة لاتخاذ قرارات معينة لمساعدة إدارة المشروعات فى أداء وظيفتى التخطيط والرقابة بكفاءة وفعالية ، كما اتسع نطاق محاسبة التكاليف ليشمل توليد البيانات والمعلومات المتوقعة المستقبلية واتسع نطاق المحاسبة المالية ليشمل القياس الاقتصادى للموارد الاقتصادية المتاحة للوحدات الاقتصادية المختلفة وقياس نتاج استغلالها وتقرير نتائج هذا القياس لمن يهمه الأمر . كما ظهرت المحاسبة القومية إبان الحرب العالمية الثانية لتوفير البيانات والمعلومات الاقتصادية عن الثروة القومية والدخل القومى لخدمة توجيه الموارد الاقتصادية بما يزيد من رفاهية المجتمع وتنسيق توفير احتياجات أفراده المتعددة .

هذا ويمكن القول عموما أن المحاسبة فى العصر الحديث تقوم بكل فروعها على وظيفتين أساسيتين هما وظيفة القياس ووظيفة الاتصال . ويختلف نطاق كل من هاتين الوظيفتين من فرع إلى آخر من فروع المحاسبة المتعددة إلا أنه يمكن القول أن الإطار النظرى العام من المفاهيم والمبادىء التى تحكم كل من الوظيفتين لا يختلف من فرع إلى آخر . وسوف نهتم هنا بوظيفتى القياس والاتصال للمحاسبة المالية التى هى موضوع الدراسة فى هذه المرحلة المبدئية .

وللقياس أركان يجب أن تتوافر فى جميع الأحوال ، فلا بد أن يكون هناك موضوعا للقياس ، وموضوع القياس فى المحاسبة المالية هو الموارد الاقتصادية التى تقع فى حيازة وحدات اقتصادية معينة (يطلق عليها الوحدات المحاسبية) وما يترتب على استخدامها واستغلالها من تدفقات سواء كانت مستخدمات فى الانتاج (تكاليف انتاج) أو ناتج استخدام أو استغلال (قيمة انتاج) وباللغة المحاسبية

تقوم المحاسبية المالية بقياس قيمة الأصول (الموارد) المتاحة للوحـــدة المحاسبية (الوحدة الاقتصادية) وبنتيجة استخدام هذه الأصول فى عمليات الوحدة الانتاجية من ايرادات (قيمة انتاج) ومصروفات (تكلفة استخدام) .

ولا يكفى توفر موضوع القياس لإمكانية إجرائه بدلالة . فلا بد أيضـاً من أن يتوفر للقياس هدف يتم إجراء القياس من أجل تحقيقه ، هذا لأن الهدف يحدد أصول القياس وأسسه ومبادئه وأساليبه الملائمة لتحقيق الهـدف من اجرائه . هذا ويهدف القياس المحاسبى فى المحاسبة المالية طبقا للاعراف المحـاسبية الأكثر شيوعا فى التطبيق المحاسبى إلى قياس التكلفة التاريخية للأصول التى تقع فى حيازة الوحدة المحاسبية فى لحظة زمنية معينة وقياس نتائج نشاط الوحدة من أرباح أو خسائر تعود على ملاكها خلال فترة زمنية محددة . هذا إلا أن الفكر المحاسبى المعاصر قد أبرز العديد من أوجه القصور فى هذه الأهداف المحدودة من القياس المحاسبى وأوضح عدم ملاءمة البيانات الناتجة للغرض من استخدامها فى اتخاذ القرارات الاقتصادية ، وهى مواضيع محل دراسة متقدمة ولا يمكن التعرض لها فى هذه المرحلة المبدئية .

وتأسيساً على ذلك يمكن القول أن بقية أركان القياس المحاسبى فى المحاسبة المالية من أصول وأسس ومبادىء وأساليب وطرق ، والتى اكتسبت صفة القبول العام فى التطبيق العملى مشتقة من مبدأ التكلفه التاريخية والتسجيل التاريخى للمعاملات الاقتصادية التى تقوم بهـا الوحدة المحاسبية ، وذلك كله فى صورة نقدية (أى باستخدام النقود كوحدة قياس) بافتراض ثبات القوة الشرائية للنقود .

وتبدأ وظيفة الاتصال من حيث تنتهى وظيفة القياس . حيث لابد من توصيل البيانات والمعلومات التى تنتج عن القياس لمن يهمه أمر هذا القياس . وبالتالى تدور

وظيفة الاتصال فى المحاسبة المالية حول التقارير والقوائم المحاسبية عموماً ، وبصفة خاصة الحسابات التى تعكس نتائج عمليات الوحدة المحاسبية من أرباح أو خسائر والقوائم التى تعكس قيمة الموارد المتاحة للوحدة والتزاماتها قبل الغير وحقوق الملكية فيها . وتفيد البيانات الناتجة العديد من الأطراف فى اتخاذ القرارات المتعلقة بالوحدة المحاسبية . فهى تفيد الملاك للتعرف على مدى كفاءة استغلال الإدارة وكفاءتها فى تحقيق الربح ، كما تفيد العاملين والدائنين والجهات الحكومية المختلفة .

وخلاصة القول أن وظائف المحاسبة المالية تتلخص فى أنها تقوم بتسجيل وتجميع وتنسيق وتحليل وتلخيص البيانات المتعلقة بتخصيص الموارد الاقتصادية لفرص الاستغلال البديلة وقياس نتائج هذا الاستغلال وتوفير البيانات والمعلومات الناتجة عن هذه العمليات لمن يهمه الأمر فى صورة تقارير وقوائم عامة .

٢ - علاقة المحاسبة بالعلوم الأخرى :

لم تنشأ المحاسبة من فراغ ولا تعمل فى فراغ ، فقد نشأت للوفاء بحاجة الإنسان إلى معلومات وبيانات اقتصادية وتعمل للوفاء بهذه الحاجة فى إطار من الأسس والمبادىء الاقتصادية وبالتالى فعلاقة المحاسبة بالاقتصاد ذات أواصر وثيقة رغم استقلال نشأتهما كفرعين من فروع المعرفة الانسانية .

ويقوم الإقتصاد على حل المشكلة الإقتصادية التى تتمثل فى وجود موارد اقتصادية نادرة ومحدودة المقدار يمكن استغلالها فى فرص استغلال عديدة وبديلة لإنتاج سلع وخدمات قادرة على الوفاء بحاجات الأفراد وإشباع رغباتهم غير المحدودة. ويقوم الإقتصاد على حل هذا المشكلة الصعبة بالتوفيق بين الإمكانيات المحدودة والحاجات والرغبات غير المحدودة فى أفضل صورة ممكنة عن طريق تخصيص الموارد الإقتصادية المتاحة لفرص الإستغلال البديلة بحيث يترتب على هذا

التخصيص إشباع أكبر قدر من الحاجات والرغبات . ومن استعراضنا لوظائف المحاسبة وفروعها فى البند السابق يبرز لنا مقدار الإرتبـــاط ودرجة الصلة بين المحاسبة والإقتصاد. فمواضيع القياس المحاسبى هى الموارد الإقتصادية وما يترتب على استخدامها من إنتاج . وأهداف القياس المحاسبي هى توفير معلومات وبيانات إقتصادية المساعدة فى اتخاذ قرارات تخصيص الموارد وقياس كفاءة استغلالها فى الفرص التى خصصت لها . ومن هـذا المنطلق يرى الفكر المحاسبي المعاصر أن أصول ومبادىء وأسس ومعايير القياس المحاسبي لابد أن تكون متسقة مع الأصول والمبادىء الإقتصادية .

هـذا وتعد وظيفتى التخطيط والرقابة أهم وظائف الإدارة الحديثة ويمـكن تلخيص خطوات هاتين الوظيفتين فى صـورة مبسطة فى : تحديد الهدف المرغوب تحقيقه ، توفير الموارد اللازمة لتحقيق الهدف، شحذ الهمم ووضع الخطط اللازمة لاستغلال الموارد من أجل تحقيق الهدف ، متابعة الأداء وتقييمه فى ضوء الخطط والسياسات المرسومة لتحقيق الأهداف . وفى كل مرحلة من هذه المراحل تواجه الإدارة بالعديد من البدائل الواجبة الدراسة والتقييم لاختيار الأفضل من بينهما. وكل قرار يتم اتخاذه فى هذا الصدد يكون عرضة للصواب والخطأ على حسب مدى دقة وملاءمة البيانات المتاحة لاتخاذه . ولا شك فى أن أهم مصدر للبيانات فى هذا الصدد هو النظام المحاسبى للوحدة أو المشروع حيث يتيح للادارة فى هذا الشأن من البيانات والمعلومات ما يمكنها من أداء وظائفها بكفاءة وفاعلية . ومن هنا تبرز لنا أواصر الصلة الوثيقة بين المحاسبة وإدارة الأعمال .

وللمحاسبة أيضاً علاقة وثيقة بعديد من العلوم الأخرى بخلاف ما تقدم . فعلاقة المحاسبة بالعلوم الرياضية والإحصائية واضحة وصريحة ، وخاصة فى بعض فروع المحـاسبة الأكثر حداثه مثل المحـاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف . وتقوم

المحاسبة عموماً على مبدأ القيد المزدوج الذى هو فى حقيقة الأمر مشتق من المتساوية الرياضية ، كما تستفيد المحاسبة من العلوم الإحصائية والرياضية بتطبيق العديد من أساليبها بصدد جدولة وتنسيق وتلخيص وتوليد البيانات المحاسبية ، وتصميم النماذج الرياضية والإحصائية لمساعدة الإدارة فى أداء وظائفها .

هذا كما يتجه الفكر المحاسبي المعاصر لبحث أواصر الصلة المحاسبة وبين والعلوم البيئية عموماً والعلوم السلوكية بصفة خاصة وسوف يتضح ذلك للدارس فى دراساته المتقدمة لمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ،

ولقد كان للعلوم القانونية أثراً كبيراً فى إرساء العديد من القواعد والاعراف المحاسبيه السائدة . والحقيقة أن العلاقة بين القانون والمحاسبة ذات اتجاهين: فالقانون يعد أحد المصادر الإلزامية لبعض المبادىء والقواعد المحاسبية وخاصة فى المحاسبة المالية ، وتختلف الآثار القانونية فى هذا الصدد من دولة إلى أخرى . ومن جهة أخرى تعد البيانات المحاسبية من قرائن الإثبات القانونية الهامة ، كما تعد البيانات المحاسبية من أهم العوامل التى تمكن من تطبيق التشريع الضريبى فى الدول المختلفة .

ولا شك فى أن ما تقدم يوضح أن المحاسبة تقع فى دائرة العلوم الإجتماعية أو الإنسانية Social Sciences وإن كان يمكن القول ان لها بعض الروابط ببعض العلوم الطبيعية Natural Sciences. فالعلوم الإجتماعية أو الإنسانية تهتم بدراسة الإنسان وسلوكه واحتياجاته وكيفية الوفاء بهذه الاحتياجات وتنظيمها كما تهتم بدراسة التنظيمات البشرية والجماعات الإنسانية وعلاقاتها بعضها بالبعض وسلوكها ومقوماتها وأركانها وتنظيمها وتصنيفها ، وما إلى ذلك . ولا شك فى أن المحاسبة تهتم بدراسة الإنسان كمتخذ قرار اقتصادى بالتعرف على احتياجاته من بيانات ومعلومات اقتصادية حتى يمكن الوفاء بها . أما العلوم الطبيعية فهى تهتم بدراسة

ظواهر الطبيعة وتقنينها والبحث فى كيفية التحكم فيها بمعرفة الإنسان . وتستفيد المحاسبة من بعض هذه القوانين فى شأن التطبيق المحاسبي ولكنها لا تعد قطعاً من العلوم الطبيعية . فيمكن القول مثلا أن قاعدة التعادل الكيميائية فى العلوم الطبيعية Chemical Equelibrium تعتبر أساس منطق لقاعدة التوازن الرياضى Mathematical Equality ، والتى هى فى واقع الأمر أساس لقاعدة التوازن المحاسبي Accounting Equation، كما سوف يتضح فيما بعد .

٣ — بعض المصطلحات والقواعد المحاسبية :

نستعرض فى هذا البند تعريفات مبسطة لبعض المصطلحات والمفاهيم والقواعد المحاسبية التى تخدم دراستنا اللاحقة .

الوحدة المحاسبية : الوحدة المحاسبية هى مشروع أو منشأة تجارية أو صناعية أو خدمية مملوكة لفرد أو لعدد محدود من الأفراد أو لعدد كبير جداً من الأفراد أو مملوكة للدولة يفترض أن لها شخصية معنوية مستقلة عن شخصية مالكها أو ملاكها وتمثل مركز اهتمام النظام المحاسبي . وإذا كانت الوحدة مملوكة لفرد فيطلق عليها « مشروع أو منشأة فردية » ، وإذا كانت مملوكة لعدد محدود من الأفراد فيطلق عليها « شركة أشخاص » وإذا كانت مملوكة لعدد كبير من الأفراد فيطلق عليها « شركة مساهمة » ، وإذا كانت مملوكة للدولة فيطلق عليها « مشروع أو هيئة أو جهة حكومية » .

الفترة المحاسبية : يتم إعداد وإنتاج البيانات والمعلومات المحاسبية وتلخيصها فى صورة حسابات وتقارير محاسبية عن فترة زمنيـــة معينة يطلق عليها الفترة المحاسبية والتى عادة ما تكون سنة ميلادية كاملة بصرف النظر عن تاريخ بدايتها، كما يتم إعداد القوائم المحاسبية فى نهاية تلك الفترة .

الاصول : هى كل مايقع فى حيازة الوحدة المحاسبية ويكون لها عليه حق

الاستخدام والتصرف من موارد اقتصادية أو أدوات مالية. وهى بالتالى تتكون من أصول عينية ملموسة وأصول غير ملموسة وأصول حقيقية وأدوات مالية . ومن أمثله الأصول العينية الملموسة الاراضى والمبانى والآلات والأثاث والمعدات والسيارات والبضاعة والنقدية ، ومن أمثلة الأصول غير الملموسة حقوق الإختراع وشهرة المحل وحسابات الزمم الشخصية ، ومن أمثلة الأصول الحقيقية الاراضى والمبانى والآلات والمعدات والأثاث والسيارات والبضاعة ، ومن أمثلة الأصول المالية النقدية والذمم . هذا وتنقسم الأصول من وجهة النظر المحاسبية إلى أصول طويلة الأجل أو أصول ثابتة وأصول قصيرة الأجل أو أصول متداولة . وتتكون الاصول الثابتة من جميع الأصول التى تحصل عليها الوحدة المحاسبية لأغراض إستخدامها بعينها لأكثر من فترة محاسبية كالأراضى والمبانى والآلات والمعدات والسيارات . . . الخ . أما الاصول المتداولة فهى تلك الأصول النقدية أو التى يمكن تحويلها إلى نقدية خلال فترة محاسبية واحدة أو خلال دورة عمليات كاملة .

الخصوم: هى حقوق الغير بما فيهم الملاك فى الوحدة المحاسبية التى يفترض أن لها شخصية معنوية مستقله . وتنقسم الخصوم إلى قسمين الأول يمثل حقوق الملاك ويطلق عليها حقوق الملكية والثانى يمثل حقوق غير الملاك ويطلق عليها الالتزامات . وتمثل حقوق الملكية مساهمة الملاك فى رأس المال وما تجمع لهم من أرباح أتيحت لاستخدام الوحدة المحاسبية . أما الالتزامات فتمثل ما أتاحه غير الملاك للوحدة المحاسبية من موارد لاستخدامها وتلتزم الوحدة بسداد القيمة مستقبلا .

الميزانية العمومية ــ قائمة المركز المالى : الميزانية العمومية هى كشف او قائمة تظهر اصول الوحدة ومكوناتها ومقدارها ، وخصوم الوحدة ومكوناتها

ومقدارها ، فى تاريخ معين . ويطلق عليها «الميزانية» لأنها تتخذ فى إحدى اشكالها صورة كشف له جانبين متساويين ومن ثم متوازيين من ناحية ، كما يطلق عليها «عمومية» من ناحيـة اخرى ، لأنها تتضمن الآثار العامة لجميع نتائج عمليات المشروع كما وصل إليه الوضع فى تاريخ معين ويطلق عليها ايضا قائمة المركز المالى لأن الهدف الرئيسى من إعدادها هو إظهار «حقيقة» المركز المالى للوحدة المحاسبية وقدرتها على الاستمرار فى نشاطها والوفاء بالتزاماتها . وتعتبر الميزانية العمومية Balance Sheet او قائمة المركز المالى Statement of Financial position من اهم التقارير التى تنتجها المحاسبة المالية .

الايرادات : يزاول المشروع نشاطه بإنتاج السلع والخدمات ويبيعها لمن يرغب فيها من العملاء . وتمثل مبيعات المشروع من السلع التى ينتجها أو يتجر فيها أو من الخدمات التى يؤديها المصدر الرئيسى للإيرادات التى يحصل عليها من مزاولة نشاطه . ويمكن القول بصفة عامة أن الايرادات تتمثل فى مقدار الزيادة أو الإضافة التى تطرأ على اصول المشروع نتيجة مزاولة العمليات الإنتاجية او التجارية وسواء كانت هذه الزيادة فى شكل اصول غير نقدية ، كالمخزون مثلا اوفى شكل اصول نقدية ، وبشرط ان لايقابلها زيادة فى رأس المال او فى التزامات المشروع للغير . ويتم قياس الإيرادات بالقيمة المالية للأصول التى تتراكم لدى المشروع أو الحقوق التى تنشأ له قبل الغير مقابل تبادل ما ينتجه من سلع وخدمات .

التكلفة : التكلفة تتمثل فيما يتكبده المشروع من نفقات وتضحيات فى سبيل الحصول على سلع وخدمات ، سواء كان ذلك لأغراض استخدامها فى العملية الإنتاجية أو لأغراض إعادة بيعها .

المصروفات : هي التكاليف التي تستنفذ في سبيل الحصول علي الإيرادات ،

الربح : هو ناتج مقابلة الإيرادات التى يحصل عليها المشروع خلال فترة زمنية معينة مع المصروفات المتعلقة بتلك الإيرادات .

الحساب الختامى : هو قائمة توضح بنود الإيرادات ومقدارها وبنود المصروفات ومقدارها وناتج مقابلتها من أرباح أو خسائر ، وهى تظهر النتائج الإجمالية لعمليات المشروع لفترة زمنية معينة هى فى العادة الفترة المحاسبية. وتكون نتيجة المقابلة أرباح إذا كانت الإيرادات تزيد عن المصروفات . وتكون النتيجة خسائر إذا حدث العكس . ويمكن ان ينقسم الحساب الختامى إلى عدد من الحسابات يظهر كل منها نتيجة اعمال مرحلة معينة من عمليات المشروع كما سيرد شرحه فيما بعد .

وتقوم المحاسبة على مجموعة من الإفتراضات التى تساعد فى تحديد إطارها وتسهل فى أداء وظائفها وتبسط من إجراءاتها نعرفها بتبسيط واختصار كما يلى :

أ — افتراض استقلال الوحدة المحاسبية :

ويفترض المحاسب أن الوحدة المحاسبية تعد مستقله عن أصحاب المصلحة فيها. وعلى هذا الأساس فان البيانات والمعلومات المحاسبية يتم إعدادها وتوفيرها من وجهة نظر الوحدة المحاسبية ولها ، حيث تمثل موضوع الإهتمام فى المحاسبة المالية. ومن ثم فان الوحدة المحاسبية تعتبر نواة النظام المحاسبي الذى يتم تصميمه لها بحيث يغطى الأنشطة التى تقوم الوحدة بمزاولتها ويعكس العمليات التى تكون بنفسها طرفاً فيها ، وذلك دون نظر الإنشطة العامة بأصحاب المصلحة فيها .

ب — افتراض استمرار الوحدة المحاسبية :

يفترض المحاسب أن الوحدة المحاسبية مستمرة فى عملياتها فى المستقبل، ما لم يقم الدليل على عكس ذلك ويعتبر هذا الإفتراض أساساً لتبرير أسس وقواعد القياس

والتقييم المحاسبية ، وخاصة ما يتعلق منها بالأصول الثابتة . فقد جرى العرف المحاسبي مثلا عند قياس المركز المالى للمشروع على أن يأخذ المحاسب بالقيم التاريخية الأصول المختلفة ولا يهتم بقيمتها المتبادلة فى السوق فى تاريخ إعداد القائمة وذلك زعما بأن المشروع لا تهمه القيم التبادلية لهذه الأصول ما دام مستمراً فى المستقبل ومن ثم لن يقوم ببيعها فى الحال .

ج — افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود :

تقوم المحاسبة المالية تقليدياً ، وما زالت فى أغلب الأحوال ، على افتراض أن وحدة القياس المحاسبي — وهى النقود — ثابتة القيمة على مر الزمن . أو أن التقلبات التى تطرأ على قيمتها تعتبر من الضآلة فى معظم الأحيان بحيث لا تؤثر فى صحة القياس المحاسبي لو افترض ثبات قيمتها ، ومن ثم يمكن تجاهلها . وعلى هذا الأساس يمكن للمحاسب أن يجمع تكلفة أصول مشتراه منذ عشر سنوات مثلا على تكلفة أصول تم شراءها اليوم ليحصل على رقم يزعم أنه متجانس فى وحدات قياسه تأسيساً على هذا الإفتراض . وقد أصبح إفتراض ثبات قيمة النقود مثار جدل شديد منذ الحرب العالمية الثانية وما زال . فالقوة الشرائية للنقود أصبحت فى إنخفاض مستمر فى كل دول العالم بشكل لا يمكن معه القول أن التقلبات فى قيمتها ضئيلة يمكن تجاهلها . وقد أصبح أمر تعديل البيانات المحاسبية للتقلبات فى القوة الشرائية للنقود (المستوى العام للأسعار) من الأمور المرغوبة والواجبة بحيث يقتضى ضرورة إسقاط هذا الإفتراض .

وما زالت الممارسة العملية فى المحاسبة تسترشد ببعض القواعد المتعارف عليها بين المحاسبين تاريخيا ، والتى لا ترقى في الواقع إلى مستوى المعايير ، ولكنها أصبحت ، بمرور الزمن ، بمثابة معتقدات عرفية تاريخية جامده تحظى بالقبول العام في التطبيق المحاسبي . والواقع أن تمسك المحاسبين بهذه المعتقدات ، مثلها في

ذلك مثل الافتراضات المحاسبية ، يرجع أساساً إلى أنها تسهل من وظيفة المحاسب، وتمكنه من التهرب من (عبء) التغير والملاءمة مع الاحتياجات المصرية إلى بيانات تتناسب مع اتخاذ القرارات المختلفة وسوف نستعرض هذه المعتقدات باختصار ، حيث سوف نضطر للإلتزام بها مسايرة للعرف فى هذه المرحلة المبدئية من الدراسة ، تاركين موضوع تأسيسها علميا والخروج عليها للمراحل المتقدمة.

أ - **قاعدة التكلفة التاريخية** : يلتزم القياس المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات تقليديا بقاعدة التكلفة التاريخية . هذا يعنى أنه بصرف النظر عما يطرأ من تقلبات فى القيمة الإقتصادية لأصول المشروع أو التزاماته ، وفى عناصر المصروفات والإيرادات ، فانها تظهر فى السجلات والقوائم والتقارير المحاسبية دواما بتكلفتها الأصلية تاريخيا . فإذا اشترى المشروع آلة بمبلغ ١٠٫٠٠٠ جنيه مثلا فى بداية السنة وأصبحت قيمه هذه الآلة فى نهاية السنة ١٥٫٠٠٠ جنيه فانها تظل تظهر فى السجلات المحاسبية بتكلفتها التاريخية وقت الحصول عليها وهى ١٠٫٠٠٠ جنيه وتستنفذ خدماتها على هذا الأساس . ورغم تعرض هذه القاعدة إلى النقد الشديد حيث تمثل حجر عثرة فى سبيل توفير الدلالة الاقتصادية للبيانات المحاسبية ، إلا أنها ما زالت تحظى بالقبول العام فى التطبيق المحاسبى فى مجال المحاسبة المالية .

وتختلف هذه القاعدة من حيث المضمون عن افتراض ثبات القوة الشرائية النقود التى تمثل وحدة القياس الأساسية فى المحاسبة المالية . ولا يعنى تعديل البيانات المحاسبية للتقلبات فى القوة الشرائية للنقود باسقاط افتراض ثباتها خروجا على قاعدة التكلفة التاريخية . وإنما يعنى قياس التكلفة التاريخية بوحدة قياس موحدة . أما الخروج على قاعدة التكلفة التاريخية فيقتضى قياس القيم الإقتصادية حتى ولو كانت القوة الشرائية للنقود ثابتة .

ب - قاعدة تحقق الايرادات محاسبيا : تدعو الحاجة إلى بيـــانات محاسبية للتوقف على نتائج نشاط المشروع الذى يمثل الوحدة المحاسبية إلى ضرورة القياس الدورى لنتائج عملياته . ويتم هذا القياس عن كل فترة من الفترات المحاسبة السابق تعريفها رغم افتراض استمرار عمليات المشروع . وتمثل الإيرادات عن الفترة المحاسبية نتيجة تفاعل عمليات وأنشطة المشروع المختلفة من شراء وإنتاج وتسويق . وامتداد هذه الانشطه على مدار حياة المشروع واستمرارها أدى إلى ضرورة وجود قاعدة يسترشد بها المحاسب بصدد تحديد الإيرادات التى يمكن اعتبارها خاصة بفترة محاسبية معينة دون الفترات الأخرى . وهذه القاعده العامة التى جرى العرف المحاسبي على استخدامها هى تحقق الإيرادات محاسبيا عند اتمام عملية بيع السلعة أو الخدمة التى ينتجها أو يؤديها المشروع ، وذلك بصرف النظر عن كون عملية البيع تمت نقداً أو بالآجل . وترتبط هذا القاعدة بقاعدة التكلفة التاريخية إرتباطاً وثيقاً كما سوف يتضح فيما بعد .

جـ — قاعدة مقابلة الايرادات بالمصروفات : تتطلب عملية تحديد نتائج عمليات المشروع من أرباح أو خسائر ضرورة مقارنة الإيرادات التى يحصل عليها المشروع خلال الفترة المحاسبية ، والتى تتحقق محاسبيا طبقا للقاعدة السابقة ، بالمصروفات التى تم انفاقها أو التكاليف التى تم استنفادها فى سبيل الحصول على تلك الإيرادات. وهذا يستدعى ضرورة تتبع العلاقة السببية بين الإيرادات وما يلزم لتحقيقها من مصروفات بصرف النظر عن توقيت سداد تلك المصروفات . فما دامت المصروفات والتكاليف المستنفدة ترتبط بالإيرادات المحققة محاسبيا لفترة محاسبية معينة فيجب أن تتحمل هذه الفتره بتلك المصروفات والتكاليف ، وهو ما يطلق عليه قاعدة مقابلة الإيرادات بالمصروفات . وسوف تتضح آثار تطبيق هذه القاعدة فيما بعد .

ذ — قاعدة التحفظ: أو الحيطة والحذر : ترتبط هـذه القاعدة ارتباطا وثيقا بالقواعد السابقة كما أنها تبرر على أساس افتراض استمرار الوحدة المحاسبية وضرورة إظهار نتائج عملياتها على فترات متقاربة . فالقياس القاطع والدقيق لنتائج عمليات المشروع يتطلب الإنتظار حتى نهاية هذه العمليات ، بما يؤدى إلى أن القياس الفترى لهذه النتائج يكون فى أفضل صورة تقريباً . وتتضمن قاعدة التحفظ مراعاه الحيطة والحذر عند القياس الفترى لنتائج المشروع وتعنى أن يأخذ فى الحسبان كل الخسائر المحتمله وتستبعد كل الأرباح المحتملة والتى لم تتحقق بعد بصدد قياس هذه النتائج. ويوجه لهذه القاعدة الكثير من النقد على اعتبار أنها تفتقر للأساس العلمى مثلها فى ذلك مثل قاعده التكلفة التاريخية ،

- خلاصـــة :

تعرضنا فى هذا الفصل إلى تعريف بعد المصطلحات المحاسبية الهامة ، ثم أوضحنا الافتراضات التى تقوم المحاسبة المالية عليها ، وانتقلنا إلى المعايير والمنطلقات التى يجب على المحاسب الاسترشاد بها إذا كان للمحاسبة أن تؤدى وظائفها الخاصة بالقياس والاتصال على الوجه الأكمل . ومراعاة منا لما جرى عليه العرف المحاسبى التقليدى فى المحاسبة المالية ، وجدنا أنه من الضرورى استعراض القواعد المحاسبية المتعارف عليها والتى تعد من وجهة نظر بعض الكتاب بمثابة معتقدات عرفية . وقد استعرضنا هذه القواعد دون جدال فيها تاركين هذا الموضوع لدراسات متقدمة . وتجدر الإشاره هنا إلى أن ما أطلقنا عليه الإفتراضات المحاسبية يعتبر من وجهة نظر العديد من الكتاب بمثابة قواعد عرفية شأنها شأن القواعد الأخرى .

.. الفصل الثانى

فى

المعادلة المحاسبية الرئيسية

١ — مقدمة :

سبق أن ذكرنا أن الموارد المملوكة للوحدة المحاسبية يطلق عليها الأصول ، وأن الالتزامات والحقوق فى هذه الموارد يطلق عليها الخصوم . وحيث أننا افترضنا أن الوحدة المحاسبية لها شخصية معنوية مستقلة عن ملاكها فهذا يعنى أن الأصول المتاحة لها لاستخدامها والتى تعد فرضا مملوكة لها يقابلها التزام الوحدة قبل من أتاح لها هذه الأصول بقيمتها . وبالتالى فان الأصول تتساوى دائما مع الخصوم . وبمعنى آخر يمكن التعبير عن ذلك فى صورة معادلة كالآتى :

الأصول = الخصوم

وذلك لأية وحدة محاسبية . ويطلق على هذه المعادلة معادلة الميزانية ، أى معادلة الميزانية العمومية والتى سبق تعريفها بأنها قائمة تظهر أصول الوحدة المحاسبية ومكوناتها ومقدارها وخصوم الوحدة ومكوناتها ومقدارها فى تاريخ معين.

وقد سبق أن أوضحنا أيضاً أن الأصول والتى تمثل الأشياء ذات القيمة التى تمتلكها الوحدة المحاسبية ، يمكن أن تكون فى صورة موارد طويلة الأجل كالأراضى والمبانى والآلات والمعدات ويطلق عليها الأصول الثابتة ، كما يمكن أن تكون فى صورة نقدية أو يمكن تحويلها إلى نقدية فى فترة قصيرة كمخزون البضاعة ، والحقوق المالية للوحدة قبل الغير والنقدية السائلة فى خزائن الوحدة

وفى أرصدتها فى البنوك ، ويطلق عليها الأصول المتداولة ، كما أن الخصوم تتكون من قسمين إحداهما يمثل حقوق الملاك والآخر يمثل التزامات الوحدة للغير ، ويطلق على الأول حقوق الملكية ويطلق على الثانى الالتزامات . وبالتالى يمكن وضع معادلة الميزانية فى الصورة التالية :

الأصول = حقوق الملكية + الالتزامات

ولا بد أن تتحقق صحة المعادلة بصفة دائمة ، ذلك لأن كل من الجانبين يعكس فى واقع الأمر وجهة نظر مختلفة لنفس الشىء . فالأصول ماهى إلا قائمة بمقدار الأشياء التى تمتلكها الوحدة المحاسبية ، كما أن الخصوم تظهر لنا كيف اتيح للوحدة إمكانية تمويل الحصول على هذه الأصول سواء عن طريق الملاك أو عن طريق الاقتراض ، ومقدار مساهمة كل من المجموعتين فى توفير الموارد اللازمة للحصول على هذه الاصول . ومن ثم فاذا عرفنا مقدار الاصول ومقدار التزامات الوحدة لغير الملاك لعرفنا حقوق الملكية كالآتى :

الاصول — الالتزامات = حقوق الملكية

ورغم أن ممتلكات المشروع من أصول مختلفة قد تتغير من لحظة زمنية إلى أخرى ، كما أن الخصوم قد تتغير أيضا فان تعادل هذه المعادلة لابد وأن يتحقق فى كل الاحوال . هذا وسوف نتولى توضيح ذلك فى هذا الفصل .

٢ — تكوين المشروع والحصول على الأصول :

عندما يتكون المشروع الذى يعتبر وحدة محاسبية فانه لابد وأن يبدأ عملياته بالحصول على رأس المال الذى يكفل له بداية مزاولة نشاطه من ملاكه . وقد يكون المشروع ملكا لفرد واحد أو لعدد محدود من الافراد أو لعدد كبير جدا من الافراد ، ورغم ذلك فالإجراءات المحاسبية الاساسية لاتختلف كثيراً فى كل من هذه الاحوال . ويحصل المشروع على رأس المال غالباً فى صورة نقدية . ويصبح

النقدية هى أصول المشروع ويصبح رأس المال الذى هو أحد بنود حقوق الملكية هو خصوم المشروع فى تلك اللحظة ، ولا بد من تساويهما .

فاذا تكونت منشأة التجارة الحديثة مثلا فى أول يناير ١٩٨٠ برأس مالقدره ١٠٠ر٠٠٠ جنيه تم سداده فى نفس اليوم (أى قام المالك أو الملاك بدفعة للمنشأة التى قد تحتفظ به فى خزائنها أو تودعه فى حساب لها باسمها فى البنك) فان معادلة الميزانية تصبح كالآتى :

الأصول = حقوق الملكية + الالتزامات

(١٠٠ر٠٠٠ جنيه نقدية) = (١٠٠ر٠٠٠ جنيه رأس المال) + (صفر)

ويلاحظ أن رأس المال من حقوق الملكية ومن ثم لايظهر فى الالتزامات ، كما أن النقدية تعد من أصول المنشأة أو المشروع (الوحدة المحاسبية) من وجهة نظرها . ويلاحظ أيضا أن مصدر الحصول على الأصول فى هذه الحالة هو مساهمة المالك أو الملاك .

ولنفرض أنه فى اليوم التالى قامت المنشأة بالحصول على قرض من أحد البنوك مقابل توقيع عقد القرض والالتزام بالسداد (لاحظ أن المنشأة لاتقوم بالتوقيع بصفتها المعنوية وإنما يقوم بمزاولة هذه العمليات باسمها المسئول أو المسئولين عن إدارتها فى تاريخ لاحق وكان مبلغ القرض ٢٥ر٠٠٠ جنيه . وتصبح معادلة الميزانية فى هذه الحالة كالآتى :

الأصول = حقوق الملكية + الالتزامات

(١٢٥ر٠٠٠ جنيه نقدية) = (١٠٠ر٠٠٠ جنيه رأس المال

+ (٢٥ر٠٠٠ قرض من البنك)

ويلاحظ أن مقدار النقدية قد زاد بمبلغ القرض وهى من أصول المنشأة ،

كما أن المنشأة أصبحت مدينة للبنك بما أدى إلى زيادة التزاماتها به . وقد زاد جانبي معادلة الميزانية بنفس المقدار وبالتالي فهي مازالت في حالة توازن .

ولنفرض أن المنشأة قامت بعد ذلك بالحصول على الأصول التالية مقابل سداد قيمتها نقداً .

شراء مبنى لمزاولة أعمالها	٢٠٫٠٠٠ جنيه
شراء أثاث وتركيبات لتجهيز المبنى	٣٠٫٠٠٠ جنيه
شراء سيارات نقل	٢٥٫٥٠٠ جنيه
المجموع	٧٥٫٥٠٠ جنيه

فيلاحظ أن هذه العمليات لا تؤثر على جانبي معادلة الميزانية ، وإنما يقتصر أثرها على تغيير تشكيلة الأصول المملوكة للمنشأة باحلال هذه الأصول الجديدة محل النقدية التي نقصت بنفس المقدار سدادا لثمن الأصول . وتصبح معادلة الميزانية في هذه الحالة كالآتي :

الأصول		=	حقوق الملكية		+	الالتزامات	
جنيه			جنيه			جنيه	
٢٠٫٠٠٠	مباني						
٣٠٫٠٠٠	أثاث وتركيبات						
٢٥٫٥٠٠	سيارات نقل						
٥٩٫٥٠٠	نقدية		١٠٠٫٠٠٠	رأس المال		٣٥٫٠٠٠	قرض البنك
١٣٥٫٠٠٠		=	١٠٠٫٠٠٠		+	٣٥٫٠٠٠	

فقد خصمت قيمة الأصول المشتراة ومجموعها ٧٥٠٠ جنيه من النقدية التي كانت متوفرة من رأس المال والقرض وهي ١٣٥٫٠٠٠ جنيه ليبقى في النقدية ٥٩٫٥٠٠ جنيه .

ولنفرض أن المنشأة قامت بعد ذلك بشراء أثاث وتركيبات إضافية بمبلغ ٢٥٫٠٠٠ جنيه ولكنها لم تقم بسداد القيمة نقدا وإنما اتفقت مع البائع على سداد القيمة بعد شهر من تاريخه . فكيف يكون الأثر على معادلة الميزانية ؟

لاشك أن أصول المنشأة من الاثاث والتركيبات سوف تزداد بهذا المقدار ؛ كما أن التزاماتها للغير سوف تزداد بالقيمة أيضا . وتكون معادله الميزانية فى هذه الحاله كالآتى :

الأصول		= حقوق الملكية +		الالتزامات	
جنيه		جنيه		جنيه	
٢٠٫٠٠٠	مبانى				
٥٥٫٠٠٠	أثاث وتركيبات				
٢٥٫٥٠٠	سيارات نقل			٣٥٫٠٠٠	قرض البنك
٥٩٫٥٠٠	نقدية	١٠٠٫٠٠٠	رأس المال	٢٥٫٠٠٠	دائنون
١٦٠٫٠٠٠		١٠٠٫٠٠٠		٦٠٫٠٠٠	

ويلاحظ أن كل بنود الاصول مازالت كما كانت عليه فى الوضع السابق فيما عدا الاثاث والتركيبات الذى زادت قيمته بمقدار ٢٥٫٠٠٠ جنيه ، وقد زادت التزامات المنشأة بمقدار ٢٥٫٠٠٠ جنيه ايضا تمثل مديونياتها قبل بائع الاثاث ومن ثم أطلقنا عليها اصطلاح « دائنون » .

وتكفى الامثلة السابقة لتوضيح ان فكرة الحصول على الاصول يتم إما عن طريق حقوق الملكية أو عن طريق الالتزامات للغير ، ومن ثم يصبح من الضرورى توازن أو تساوى الاصول فى مجموعها وباختلاف أنواعها مع الخصوم فى مجموعها وسواء كانت تتمثل فى حقوق ملكية أو فى التزامات .

ولا تخرج معادله الميزانية فى هذا المضمار عن كونها صورة معينة من صور

الميزانية العمومية التى تظهر أصول وخصوم المشروع فى تاريخ معين . فلو رغبنا فى تصوير ميزانية منشأة التجارة الحديثة بعد العملية الاخيرة وافترض أنها تمت فى ١٩٨٠/١/٧ فتكون الميزانية بالشكل الآتى :

منشأة التجارة الحديثة

الأصول　　　الميزانية العمومية فى ١٩٨٠/١/٧　　　الخصوم

جنيه		جنيه	
			حقوق الملكية
٢٠،٠٠٠	مبانى	١٠٠،٠٠٠	رأس المال
٥٥،٠٠٠	أثاث وتركيبات		الالتزامات
٢٥،٠٠٠	سيارات نقل	٣٥،٠٠٠	قرض البنك
٥٩،٠٠٠	نقدية	٢٥،٠٠٠	دائنون
١٦٠،٠٠٠		١٦٠، ٠٠	

٣ - عمليات الأيرادات والمصروفات :

لايتكون المشروع لمجرد الرغبة فى الحصول على الاصول عن طريق الحصول على رأس المال أو عقد الالتزامات للغير . فالمشروع يتكون فى العادة لاستخدام الأصول المتاحة له بصرف النظر عن مصدرها لإنتاج السلع وأداء الخدمات التى تمكنه من زيادة هذه الاصول عن طريق تحقيق الارباح فعندما يزاول المشروع نشاطه بتأدية خدماته لعملائه أو بيع منتجاته لهم فهو يحصل منهم على أصول أخرى ينتظر أن تزيد فى قيمتها عن تكلفة الخدمات المبذولة لهم أو تكلفة السلعة المباعة لهم . ويمثل تدفق الاصول الوارد من العملاء نتيجة أداء الخدمات أو بيع السلع ماسبق أن أطلقنا عليه إيرادات المشروع . فاذا كانت الايرادات تزيد عن تكلفة السلع والخدمات التى حصل عليها العملاء من المشروع فان الزيادة تمثل أرباح المشروع وتؤدى إلى زيادة أصوله بنفس المقدار . أما إذا حدث العكس وكانت الايرادات تقل عن هذه التكلفة التى أصبحت فى حكم المصروفات فان الفرق يمثل خسائر

المشروع ويؤدى إلى نقص أصوله بنفس المقدار . وتمثل الارباح والخسائرأحد عناصر حقوق الملكية ومن ثم تؤثر عليها بالتبعية . فتؤدى الارباح إلى زيادة حقوق الملكية كما تؤدى الخسائر إلى انتقاصها .

وتقوم بعض المشروعات بأداء خدمات لعملائها كما يقوم البعض الآخر بشراء السلع المختلفة لاغراض إعادة بيعها ، ويقوم البعض الثالث بتصنيع السلع المختلفة وبيعها . ويطلق على النوع الاول المشروعات الخدمية أو المهنية ويطلق على النوع الثانى المشروعات التجارية ، أما النوع الثالث فيعرف بالمشروعات الصناعية . وسنقتصر فى المعالجة المحاسبية فى هذا الباب على المشروعات الخدمية والتجارية .

ولنفرض ان منشأة التجارة الحديثة تقوم بأداء خدمات صيانة الاجهزة الكهربائية بالإضافة إلى الاتجار فيها . وانها قامت بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ١١٥٠٠ جنيه سددها العملاء نقدا . لاشك فى أن هذا المبلغ سوف يؤدى إلى زيادة حقوق الملكية بنفس المقدار أيضا . ومع مراعاة أن هذا المبلغ يمثل إيرادات المنشأة والذى لاشك سوف يقابله مصروفات لم نقم بتحديدها بعد ، فان معادلة الميزانية يمكن أن تمتد لتغطى عمليات الايرادات والمصروفات، ويطلق عليها فى هذه الحالة المعادله المحاسبية أو معادله ميزان المراجعة كما سوف يتضح فيما بعد . وهى فى هذه الصورة تتخذ الصيغة الآتية :

الاصول + المصروفات = الخصوم + الايرادات

غير أنه لما كانت الإيرادات مخصوما منها المصروفات تمثل الأرباح أو الخسائر والتى تعتبر أحد بنود حقوق الملكية فان المعادلة السابقة يمكن إعادة صياغتها لتصبح من جديد معادلة ميزانية كالآتى :

الأصول = الخصوم + الايرادات — المصروفات

= حقوق الملكية + الالتزامات

حيث تشتمل حقوق الملكية فى هذه الحالة على رأس المال والفرق بين الإيرادات والمصروفات . وعلى هذا الأساس يمكن اظهار العملية السابقة على معادلة الميزانية الخاصة بمنشأه التجارة الحديثة على الوجه التالى :

الأصول		= حقوق الملكية		+ الالتزامات	
جنيه		جنيه		جنيه	
٢٠٫٠٠٠	مبانى				
٥٥٫٠٠٠	أثاث وتركيبات	١٠٠٫٠٠٠	رأس المال		
٢٥٫٥٠٠	سيارات نقل	١١٫٥٠٠	أرباح محتجزة	٣٥٫٠٠٠	قرض البنك
٧١٫٠٠٠	نقدية		(خدمات مباعة)	٢٥٫٠٠٠	دائنون
١٧١٫٥٠٠		= ١١١٫٥٠٠		+ ٦٠٫٠٠٠	

ويلاحظ أن الزيادة فى حقوق الملكية ظهرت فى بند مستقل أطلقنا عليه « الأرباح المحتجزة » ، وهو الإصطلاح المحاسبي الذى سوف نستخدمه للتعبير عن الفرق بين الإيرادات والمصروفات ، والتى لايتم التصرف فيها حتى تاريخ إعداد الميزانية ، والواقع أن الارباح المحتجزة فى هذا المثال تمثل قيمة الإيرادات الناتجة عن بيع الخدمات والتى لم تقابلها مصروفات بعد .

ولنفترض الآن أن المنشأة أدت خدمات أخرى لعملائها قيمتها ٩٫٥٠٠ جنيه لم تحصل على قيمتها منهم بعد . فما هو أثر هذه العملية على معادلة الميزانية؟ لاشك فى أن قيمة الخدمات تمثل إيرادات وسوف تؤثر على حقوق الملكية بالزيادة ، ولكن قيمتها لم يتم تحصيلها بعد ومن ثم فهى دينا قبل العملاء للمنشأة وتعد من الاصول . وعلى هذا الاساس يكون أثر هذه العملية على معـــادلة الميزانيه كالآتي :

جنيه		= حقوق الملكية جنيه		+ الالتزامات جنيه	
٢٠ر٠٠٠	مبانى				
٥٥ر٠٠٠	أثاث وتركيبات				
٢٥ر٥٠٠	سيارات نقل	١٠٠ر٠٠٠	رأس المال		
٩ر٥٠٠	مدينون	٢١ر٠٠٠	أرباح محتجزة (خدمات عامة)	٣٥ر٠٠٠	قرض البنك
٧١ر٠٠٠	نقدية			٢٥ر٠٠٠	دائنون
١٨١ر٠٠٠		١٢١ر٠٠٠	+	٦٠ر٠٠٠	

ولنعد الآن لفحص أثر المصروفات على معادلة الميزانية . وكما سبق أن عرفنا الإيرادات بأنها تدفق الأصول الوارد من العملاء للمشروع نتيجة أداء الخدمات أو بيع السلع ، فان المصروفات تمثل أيضا تدفق الاصول الخارج عن المشروع واللازم لحصول على الايرادات ، وبصفة مبدئية يمكن النظر لعناصر المصروفات على أنها تؤدى إلى انخفاض حقوق الملكية وانخفاض الأصول لأنها تمثل تدفق عكسى لتدفق الإيرادات .

ولنفرض مثلا أن منشأة التجارة الحديثة ، وهى فى سبيل تأدية الخدمات السابقة الى عملائها ، قد تحملت المصروفات التالية :

٣ر٢٠٠ جنيه أتعاب عمال صيانة الأجهزة عن الخدمات المؤداة

٤ر٥٠٠ جنيه قطع غيار ومهمات لزوم صيانة هذه الأجهزة

٧ر٧٠٠ جنيه — مجموع تكلفة خدمات الصيانة المؤداة للعملاء

وقد قامت المنشأة بسداد هذه المصروفات نقدا .

ويترتب على ذلك أن النقدية (وهي من الاصول) سوف تنقص بمقدار

٧ر٧٠٠ جنيه كما أن حقوق الملكية ، بند الأرباح المحتجزة سوف ينقص بنفس المقدار . وبمعنى آخر فإن الإيرادات الإجمالية الناتجة من تأدية الخدمات للعملاء (سواء نقداً أو بالأجل) والبالغ مقدارها ٢١ر٠٠٠ جنيه يجب أن يخصم منها مبلغ ٧ر٧٠٠ جنيه التى تمثل المصروفات اللازمة للحصول على هذه الإيرادات ليصبح الفرق ١٣ر٣٠٠ جنيه ممثلا الأرباح التى تؤدى إلى زيادة الأصول وزيادة حقوق الملكية عما كانت عليه قبل عمليات الإيرادات والمصروفات. وكما أوضحنا أثر الإيرادات النقدية والآجلة على معادلة الميزانية فيما سبق ، فإن أثر المصروفات على هذه المعادلة يكون كما يلى :

الأصول جنيه		= حقوق الملكية جنيه		+ الالتزامات جنيه	
٢٠ر٠٠٠	مبانى				
٥٥ر٠٠٠	أثاث وتركيبات	١٠٠ر٠٠٠	رأس المال		
٢٥ر٥٠٠	سيارات نقل	٢١ر٠٠٠	خدمات مباعة		
٩ر٥٠٠	مدينون	(٧ر٧٠٠)	تكلفة خدمات مباعة	٣٥ر٠٠٠	قرض بنك
٦٣ر٣٠٠	نقدية	١٣ر٣٠٠	أرباح محتجزة	٢٥ر٠٠٠	دائنون
١٧٣ر٣٠٠	مجموع الأصول	= ١١٣ر٣٠٠	مجموع حقوق الملكية	+ ٦٠ر٠٠٠	مجموع الالتزامات

ويلاحظ أننا افترضنا أن تكلفة الخدمات المؤداة قد تم تحديدها وسدادها نقداً . وليس من الضرورى أن يتم سداد المصروفات نقداً حتى تصبح من قبيل تكلفة الحصول على الإيرادات فلو افترضنا فى المثال السابق أنه بالإضافة إلى الأتعاب التى تم سدادها نقداً والبالغ قدرها ٣ر٢٠٠ جنيه يوجد أتعاب لعمال الصيانة (أجور) مستحقة لهم عن نفس الخدمات ولكنها لم تسدد لهم بعد يبلغ

مقدارها ٢٫٣٠٠ جنيه ، فإن مجرد معرفة هذه الحقيقة يستدعى ضرورة إثبات التزام المنشأة بهذه المصروفات وإعتبارها من مكونات تكلفة الحصول على الإيرادات.

ويكون أثر ذلك على معادلة الميزانية كالآتى :

الأصول		حقوق الملكية =		+ الالتزامات	
جنيه		جنيه		جنيه	
٢٠٫٠٠٠	مبانى				
٥٥٫٠٠٠	أثاث وتركيبات	١٠٠٫٠٠٠	رأس المال		
٢٥٫٥٠٠	سيارات نقل	٢١٫٠٠٠	خدمات مباعة	٣٥٫٠٠٠	قرض البنك
٩٫٥٠٠	مدينون	(١٠٫٠٠٠)	تكلفة خدمات مباعة	٢٥٫٠٠٠	دائنون
٦٣٫٣٠٠	نقدية	١١٫٠٠٠	أرباح محتجزة	٢٫٣٠٠	أجور مستحقة
١٧٢٫٣٠٠	مجموع الأصول =	١١١٫٠٠٠	مجموع حقوق الملكيه +	٦٢٫٣٠٠	مجموع الالتزامات

ويلاحظ أن بنود الأصول لم تتغير ، بينما إنخفضت حقوق الملكية بمقدار ٢٫٣٠٠ جنيه وزادت الإلتزامات بنفس المقدار .

٤ — العمليات التى تؤثر فى الأصول والخصوم دون حقوق الملكية :

قد تقوم المنشأة بإجراء عمليات تؤثر فى بنود الأصول أو بنود الخصوم أو كليهما وتتأثر بها معادلة الميزانية مع ضرورة استمرار توازنها . ومن أمثلة هذه العمليات سداد الإلتزامات أو تحصيل المدينون . أو بيع الأصول أو شرائها نقداً أو على الحساب . وقد سبق أن أوضحنا كيف تتأثر معادلة الميزانية بالحصول على الأصول بالشراء النقدى أو الآجل (على الحساب) .

ولنفرض أن منشأة التجارة الحديثة قررت فى ١٩٨٠/١/٢٢ سداد ١٥٫٠٠٠ جنيه من المستحق عليها لبائع الأثاث (الدائنون) نقداً . فى هذه الحالة نجد أن

أثر هـذه العملية على معادلة الميزانية يتمثل فى نقص النقدية فى الأصول بمقدار ١٥٫٠٠٠ جنيه ونقص الدائنون فى الإلتزامات بنفس المقدار. وحيث أن العملية لايترتب عليها إيرادات أو مصروفات فإن حقوق الملكية لا تتأثر بها (تصبح النقدية فى المعادلة السابقة ٤٨٫٣٠٠ جنيه ويصبح مجموع الأصول ١٥٨٫٣٠٠ جنيـه ، ويصبح الدائنون فى الإلتزامات ١٠٫٠٠٠ جنيه ومجموع الإلتزامات ٤٧٫٣٠٠ جنيه ، ويتساوى مجموع الخصوم مع مجموع الأصول).

وإذا قامت المنشأة فى ١٩٨٠/١/٢٥ بسداد الأجور المستحقة عليها عن الخدمات السابق تأديتها وإثباتهـا وقدرهـا ٢٫٣٠٠ جنيه ، فإن أثر هـذه العملية يماثل أثر سابقتها ، حيث تنخفض النقدية بمقدار ٢٫٣٠٠ جنيه لتصبح ٤٦٫٠٠٠ جنيه ، وتنخفض الإلتزامات بمقدار الأجور المستحقة ويصبح مجموعها ٤٥٫٠٠٠ جنيه وينخفض مجموع الأصول ومجموع الخصوم ليصبح ١٥٦٫٠٠٠ جنيه لكل.

وإذا قامت المنشأة بتحصيل جزء من مستحقاتها قبل عملائها قدره ٦٫٠٠٠ جنيه مثلا فى ١٩٧٥/١/٢٧ ، فإن أثر هذه العملية على معادلة الميزانية عند إثباتها (أو قيدها) يكون كالآتى :

تزداد النقدية بمقدار ٦٫٠٠٠ جنيه لتصبح ٥٢٫٠٠٠ جنيه

ينخفض مقدار المدينين ٦٫٠٠٠ جنيه ليصبح ٣٫٥٠٠ جنيه

ولما كان كل من العنصرين (الحسابين) من بنود الأصول وقد زاد إحداهما بمقدار النقص فى الآخر ، فإن مجموع الأصول يظل كما هو . ولا تتأثر عناصر الخصوم (حسابات الخصوم) بهذه العملية .

وتظهر معادلة الميزانية بعد هذه العمليات على الوجه التالي:

الأصول		حقوق الملكية =		الالتزامات +	
جنيه		جنيه		جنيه	
٢٠٫٠٠٠	مباني	١٠٠٫٠٠٠	رأس المال		
٥٥٫٠٠٠	أثاث وتركيبات	١١٫٠٠٠	أرباح محتجزة	٢٥٫٠٠٠	قرض البنك
٢٥٫٥٠٠	سيارات نقل			١٠٫٠٠٠	دائنون
٣٫٥٠٠	مدينون				
٥٢٫٠٠٠	نقدية				
١٥٦٫٠٠٠	مجموع الأصول =	١١١٫٠٠٠	مجموع حقوق الملكية +	٤٥٫٠٠٠	مجموع الالتزامات

ويلاحظ أننا اكتفينا بأظهار صافى الأرباح المحجوزة بدلا من تفاصيلها الواردة فى المعادلة السابقة .

ولنفرض الآن أن منشأة التجارة الحديثة قامت بالعمليات الآتية فى ٢٨ / ١ / ١٩٨٠ .

— شراء أجهزة وأدوات كهربائية لأغراض الاتجار فيها قيمتها ٤٠٫٠٠٠ ر٣ جنيه سددت من القيمة ٢٣٫٠٠٠ جنيه نقدا والباقى يستحق السداد بعد شهر .

— باعت بعض الأثاث والتركيبات التى وجدت أنها ليست فى حاجة إليه والذى بلغت تكلفته ٢٠٫٠٠٠ جنيه على الحساب بنفس القيمة (دون أرباح أو خسائر) .

— سددت جزء من قرض البنك وقدره ١٧٫٠٠٠ جنيه نقداً .

فما هو أثر هذه العمليات على معادلة الميزانية ؟

عندما يتم إثبات هذه العمليات (قيدها كما يطلق على هذا الاجراء محاسبيا) فإن أثرها على حسابات الأصول والخصوم يكون كالآتي (لكل عنصر من عناصر

الأصول حساب يظهر مقداره ويوضح التغيرات التى تطرأ عليه محاسبيا) .

حيث تعد الأجهزة والأدوات الكهربائية المشتراة لأغراض الاتجار فيها من مكونات الأصول (ويطلق عليها البضاعة) وليس لها حساب بعد ضمن الأصول فيفتح لها حساب (أى تزداد عناصر الأصول عنصرا جديدا) ويثبت فيه (يقيد فيه) مبلغ ٣٤٠٫٠٠٠ جنيه كزيادة فى الأصول . غير أن ذلك سوف يقابل بنقص فى حساب النقدية قدره ٢٣٫٠٠٠ جنيه ، وزيادة فى حساب الدائنون فى الإلتزامات بمبلغ ٣١٧٫٠٠٠ جنيه . وتؤثر هذه العملية فى الأصول والخصوم .

ويؤدى بيع الأثاث والتركيبات الى نقص فى حسابه بمقدار تكلفة الأثاث المباع ، حيث تم البيع على الحساب دون أرباح أو خسائر فإن حساب المدينين سوف يزداد بمقدار ٢٠٫٠٠٠ جنيه .

ولما كان كل من الحسابين من حسابات الأصول فإن مجموع الأصول لا يتأثر بهذه العملية .

ويؤدى سداد قرض البنك الى نقص حساب النقدية ونقص حساب قرض البنك .

وتظهر معادلة الميزانية بعد إثبات أثر هذه العمليات كالآتى :

الأصول		= حقوق الملكيه		+ الالتزامات	
جنيه		جنيه		جنيه	
٢٠ر٠٠٠	مبانى				
٣٥ر٠٠٠	أثاث وتركيبات				
٢٥ر٠٠٠	سيارات نقل				
٣٤٠ر٠٠٠	بضاعه				
٢٣ر٥٠٠	مدينون	١٠٠ر٠٠٠	رأس المال	١٨ر٠٠٠	قرض البنك
١٢ر٠٠٠	نقدية	١١ر٠٠٠	أرباح محتجزة	٢٢٧ر٠٠٠	دائنون
٤٥٦ر٠٠٠	مجموع الأصول =	١١١ر٠٠٠	مجموع حقوق الملكية +	٢٤٥ر٠٠٠	مجموع الالتزامات

وقد نقص رصيد حساب النقدية فى هذه المعادلة بمقدار ٤٠ر٠٠٠ جنيه عن المعادلة السابقة وهى تمثل ما سدد من ثمن البضاعة والبالغ قدره ٢٣ر٠٠٠ جنيه وما سدد من قرض البنك وقدره ١٧ر٠٠٠ جنيـه . وزادت الأصول بأصل جديد هو البضاعة ، وزاد حساب الدائنون فى الخصوم بمقدار ٢١٧ر٠٠٠ جنيه والتى تمثل ذلك الجزء من ثمن شراء البضاعة الذى لم يسدد بعد .

٥ — حسابات الأصول والخصوم وأقسامها :

يمكن تقسيم حسـابات الأصول لأغراض الميزانية العمومية (أو قائمة المركز المالى) الى الأقسام الآتية :

أ — الأصول الثابتة Pixed Assets

ب — الاستثمارات طويلة الأجل Long Term Investment

جـ — الأصول المتداولة Current Assets

د — الأصول غير الملموسة Intangible Assets

كما تنقسم الإلتزامات لنفس الأغراض الى قسمين هما :

أ — الإلتزامات طويلة الأجل Long Term Liabilities

ب — الإلتزامات قصيرة الأجل Short Term Liabilities

وسوف نتناول كل هذه الأقسام بقليل من التفصيل .

٥ — ١ حسابات الأصول :

أ — الاصول الثابتة : تتكون الأصول الثابتـه من الأصول التى تحصل عليها المنشأة أو المشروع لأغراض استخدامها فى مزاولة نشاطها وليس لأغراض أعادة بيعها بحالتها ، وتستخدم فى العـادة لعدد من الفترات المحاسبيـة على المدى الطويل نسبيا . وتشتمل الأصول الثابته على الأراضى المملوكة للمشروع سواء كانت لأغراض إقامة المبانى أو المخازن أو لمجرد الحيازة الزمنية ، كما تشتمل أيضا على المبانى المخصصة لأغراض الاستخدام فى عمليات المشروع الأساسية كما فى الإدارة ومبانى المعارض ومبانى المخازن (والمبانى الخاصة بالمصانع فى المشروعات الصناعية)، ولا تعتبر المبانى المملوكة لأغراض الاستثمار من مكونات الأصول الثابته بل تعد من الاستثمارات طويلة الآجل .

وتشتمل الأصول الثابته على الآلات والمعدات التى تستخـدم فى تصنيـع المنتجات (فى المنشآت الصناعيـة) ، وآلات اللف والحزم والتجهيز ومعـدات الصيانة والتشغيل . كما يعـد الأثاث بأنواعه المختلفـة والتركيبـات من مكونات الأصول الثابته وتعد وسائل النقل والانتقـال من سيارات مختلفة من مكونات الأصول الثابته أيضا . وتتلخص خصائص الاصول الثابتة فى الآتى :

— أنها عادة تستخدم لمدة طويلة فى عمليات المشروع .

— لا يحصل عليها المشروع لأغراض الاتجـار فيها أو استثمارهـا فى غير أغراضه الاساسية وإنمـا لأغراض استخدامهـا فى عملياته المؤدية الى تحقيق

إيراداته الرئيسية .

— تظهر الأصول الثابته على قمة قائمة الأصول فى الميزانية العمومية الخاصة بالمشروعات التجارية والصناعية طبقا لما جرت عليه العادة فى العرف المحاسبى العربى .

ب — **الاستثمارات طويلة الآجل** : الاستثمارات طويلة الآجل هى عبارة عن أصول أو مستندات ملكية فى مشروعات أخرى يقوم المشروع بالاستثمار فيها لأحد أغراض ثلاثة هى : التحكم فى نشاط مشروع آخر كالاستثمار فى شراء عدد كبير من أسهم رأس مال أحدى الشركات الهامة التى قد يتصل نشاطها بنشاط المشروع ، أو لضمان الحصول على مورد ثابت للايرادات كالأستثمار فى المبانى السكنية مثلا ، أو لتكوين علاقات ودية مع المشروعات الأخرى كاقراض هذه المشروعات قروضا طويلة الآجل لمساعدتها ماليا فى مزاولة نشاطها . وتلى الاستثمارات طويلة الآجل الأصول الثابته فى ترتيب قائمة الأصول فى الميزانية العمومية .

ح — **الاصول المتداولة** : سبق تعريف الأصول المتداولة بأنها تلك الأصول التى تكون فى صورة نقدية أو يمكن تحويلها إلى نقدية بسهولة . ويعتبر الأصل من الأصول المتداولة فى العادة إذا كان فى صورة نقدية أو يمكن تحويله الى نقدية فى خلال دورة عمليات المشروع أو سنة مالية ايهما أطول . وتعرف دورة عمليات المشروع بأنها تلك الفترة الزمنية التى تبدأ بشراء العناصر والمستلزمات اللازمة لمزاولة عمليات المشروع وتنتهى ببيع البضاعة أو المنتجات للعملاء وتحصيل القيمة نقدا . وتتكون الأصول المتداولة للمشروع التجارى فى العادة من العناصر التالية .

النقدية : وتشمل النقدية السائلة فى خزائن المشروع وحسابات الإيداع

والحسابات الجارية فى البنوك التى تكون مخصصة لعمليات المشروع ، كما تشتمل على الشيكات لأمر المشروع التى لم تحصل بعد والحوالات والأذون البريدية .

العملاء : (يطلق عليها أحيانا الذمم) وتوضح مديونية عملاء المشروع له فى تاريخ أعداد الميزانية العمومية . وتنشأ حسابات العملاء عن عمليات البيع بالآجل والتى لم يتم تحصيل قيمتها عند تمام عملية البيع . وتتحول حسابات العملاء الى نقدية عندما يقوم هؤلاء بسداد مديونياتهم للمشروع . ولا يحصل المشروع فى العادة من عملائه فى هذه الحالة على مستند كتابى لإثبات مديونيتهم قبله ويكتفى بضمان السمعة التجارية لهؤلاء العملاء .

أوراق القبض : ورقة القبض هى ورقة تجارية تثبت مديونية العميل للمشروع بمبلغ معين يستحق السداد فى تاريخ معين بصورة كتابية . ويحصل المشروع على أوراق القبض من عملائه سدادا لمشترياتهم منه من بضائع أو خدمات أو منتجات ، أو سدادا لحساباتهم الناتجة عن مبيعات المشروع الآجلة لهم فى تواريخ سابقة . وفى بعض الأحيان عندما يقوم المشروع بأقراض الغير نقدا مقابل الحصول على ورقة قبض . وتتحول أوراق القبض الى نقدية عندما يتم تحصيل قيمتها فى تاريخ الاستحقاق .

الأيرادات المستحقة : وهى تتمثل فى عناصر الإيرادات المكتسبة خلال الفترة المحاسبية والتى لم يتم تحصيلها بعد حتى نهايتها ، وتشمل الإيرادات المستحقة الفوائد المستحقة للمشروع قبل الغير ، والإيجارات المستحقة له قبل الغير ، وما الى ذلك . وتتحول هذه الى نقدية بمجرد الحصول على قيمتها .

مخزون البضاعة : ويتمثل فى الكمية الموجودة فى مخازن المشروع من البضائع والسلع المخصصة لأغراض الاتجار فيها فى تاريخ أعداد الميزانية العمومية . ويتم قياس قيمتها فى العادة بتكلفتها التاريخية . وتختلف نوعية العناصر التى تعد من

مكونات المخزون طبقا لنشاط المشروع فالمشروع الذى يتجر فى الملابس الجاهزة يتكون مخزونه من هذه العناصر ولا يدخل فيه ما لدى المشروع من سيارات باختلاف أنواعها ، بينما يحتوى المخزون فى مشروع لتجارة السيارات على الانواع المختلفة من السيارات المخصصة لأغراض الاتجار فيها ، وتعد من أصوله المتداولة . ويتحول المخزون الى نقدية عندما يتم بيع مكوناته الى العملاء وتحصل قيمة المبيعات نقدا .

الاستثمارات قصيرة الاجل : تتمثل فى العادة فى استثمارات المشروع فى أوراق مالية مختلفة بصفة مؤقتة لامتصاص النقدية الزائدة عن حاجة العمليات لفترة عدم الحاجة إليها . والهدف من ذلك هو حصول المشروع على عائد هذه الاستثمارات عن فترة الاستثمار فيها بدلا من تعطل موارده النقدية . ويتم بيع هذه الاستثمارات عند الحاجة الى نقدية .

المصروفات المقدمة : ومن أمثلتها الإيجارات التى يقوم المشروع بدفعها مقدما عن حق استعماله لممتلكات الغير ، وأقساط التأمين التى تغطى فترة لاحقة لنهاية الفترة المحاسبية الجارية ، وما الى ذلك ، وهى تعتبر من الأصول المتداولة لأنها تمثل حقا للمنشأة لدى الغير لأنه ما لم يقم المشروع بدفعها مقدما خلال الفترة المحاسبية المنقضية لاستحقت الدفع نقداً خلال الفترة المحاسبية التالية . ومن ثم فدفعها مقدما يعنى عدم الحاجة الى دفعها نقدا فى فترات تالية . وهى تتحول الى نقدية ، مثلها فى ذلك مثل مخزون البضاعة ، عندما تشارك فى نشاط المشروع ويتم بيع المنتجات للعملاء وتتحصل قيمتها نقدا .

د — **الاصول غير الملموسة :** وهى فى العادة أصول تزيد من قدرة المشروع على مزاولة نشاطه بنجاح وليس لها كيان مادى ملموس ، كما أنها ليست متداولة . وتشتمل على ما يسمى بشهرة المحل التى تنعكس على قدرة المشروع فى

الحصول على معدلات أعلى من الارباح بالمقارنة بالمشروعات الاخرى فى نفس النشاط ، وحقوق الاختراع التى تكفل للمشروع احتكار استخدام اختراع معين لفترة زمنية وحقوق التأليف ، وحقوق الاستغلال وما الى ذلك ولن نتعرض لهذه الأصول بصورة تفصيلية على هذا المستوى المبدئى من الدراسة .

٥ - ٢ - حسابات الإلتزامات :

أ - الالتزامات طويلة الآجل : يعتبر الإلتزام طويل الآجل إذا لم يكن مستحقا السداد لفترة زمنية طويلة نسبيا ، تزيد فى العادة عن سنة ميلادية . وتتطلب الممارسة السليمة أظهار تواريخ استحقاق الإلتزامات طويلة الآجل مقابل كل منها فى الميزانية العمومية . وتتكون الإلتزامات طويلة الآجل من أوراق الدفع المستحقة السداد فى تاريخ لاحق لتاريخ الميزانية بما يزيد عن سنة ، والقروض طويلة الآجل التى يحصل عليها المشروع من البنوك بضمان أو بدون ضمان ، وسندات الاقتراض التى يصدرها المشروع لأغراض الاقتراض من المشروعات الاخرى والجمهور العام .

ب - الالتزامات قصيرة الاجل أو الالتزامات الجارية : الإلتزام قصير الآجل هو دين على المشروع يستحق السداد فى العادة خلال فترة سنة ، ويتطلب سداده انتقاص الأصول المتداولة بعد تحويلها الى نقدية . ومن أمثلة الإلتزامات قصيرة الآجل ما يلى :

حسابات الموردون : ويطلق عليها أحيانا حسابات الدائنون ، وهى تمثل المبالغ المستحقة السداد لدائنى المشروع مقابل مشتريات المشروع من بضائع ومستلزمات منهم .

أوراق الدفع : ورقة الدفع هى ورقة تجارية تثبت مديونية المشروع للغير بمبلغ محدد يستحق السداد في تاريخ محدد في صورة كتابية . وتنشأ

أوراق الدفع فى العادة نتيجة قيام المشروع بالشراء الآجل من مورديه .

المصروفات المستحقة : وتتمثل فى المبالغ المستحقة على المشروع للغير فى تاريخ أعداد الميزانية مقابل خدمات تم اداؤها للمشروع وساهمت فى تحقيق ايراداته عن الفترة المحاسبية المنتهية فى تاريخ الميزانية . ومن أمثلتها الأجور المستحقة السداد للعاملين عن خدمات مؤداه ولم تسدد بعد ، والايجار المستحق السداد للغير عن استخدام ممتلكاتهم فى نشاط المشروع ، والفوائد المستحقة على المشروع للغير نتيجة الاستعانة بأموالهم فى العمليات خلال الفترة المحاسبية .

التوزيعات المستحقة : عندما يحقق المشروع أرباحا نتيجة مزاولة عملياته خلال الفترة المحاسبية فان جزء من هذه الأرباح يتم توزيعه فى العادة على الملاك (وعلى العاملين أيضا فى كثير من الأحيان) . وعندما يتقرر توزيع الربح يصبح هذا التوزيع المقرر بمثابة دين على المشروع للمستحقين فى التوزيعات يستحق السداد نقدا فى غالبية الأحوال . فاذا لم يقم المشروع بصرف التوزيعات حتى نهاية الفترة المحاسبية ، أو تبقى جزء منها لسبب أو لآخر ، فانه يظهر ضمن مكونات الإلتزامات قصيرة الآجل .

الايرادات المقدمة : قد يحصل المشروع على بعض عناصر الإيرادات مقدما قبل قيامه بأداء الخدمات المرتبطة بهذه الإيرادات خلال الفترة المحاسبية المنقضية . وبالتالى يصبح المشروع ملتزما بأداء أو توفير تلك الخدمات فى العادة فى الفترة المحاسبية التالية . ومن ثم تظهر هذه الإيرادات التى حصل عليها المشروع مقدما ولم يقم بأداء الخدمات المقابلة لها ضمن الإلتزامات قصيرة الآجل . ويطلق عليها أحيانا الإيرادات غير المكتسبة ، ومن أمثلتها الايجارات الدائنة المقدمة والفوائد المقدمة التى يحصل عليها المشروع .

٦ — نماذج الميزانية العمومية او قائمة المركز المالى واستخداماتها :

يمكن أن تتخذ الميزانية العمومية أو قائمة المركز المالى أحد شكلين ، يتمشى الشكل الأول مع معادلة الميزانية (الأصول = الخصوم) ، ويطلق عليه الشكل الحسابى ، ويعتبر الشكل الثانى بمثابة تقرير . ومهما أختلف شكل الميزانية فان هناك قواعد معينة لترتيب الأصول والخصوم فى كل من الشكلين . وسوف نعرض فى هذا البند نموذجا للميزانية العمومية فى شكل حسابى لنتعرف على بعض الاستخدامات المبدئية للبيانات الواردة فى الميزانية العمومية . على أن نتعرض لشكل التقرير المالى فيما يلى من دراسة .

ويكون للميزانية العمومية فى هذا الشكل جانبان كما سبق ورأينا فى البنود السابقة ، يخصص الجانب الايمن للاصول والجانب الايسر للخصوم . ويختلف ترتيب الأصول والخصوم من دولة الى أخرى . ففى بعض الدول (امريكا مثلا) يبدأ ترتيب الاصول بالاصول المتداولة الأكثر سيولة ثم ينتهى بالاصول الثابتة الاقل سيولة ويلى ذلك الاصول غير الملموسة ، ويبدأ ترتيب الخصوم بالإلتزامات قصيرة الآجل وينتهى بحقوق الملكية . وفى بعض الدول الاخرى (جمهورية مصر العربية مثلا) يكون ترتيب الاصول والخصوم عكس الترتيب السابق فى المنشآت التجارية والصناعية ، ويقتصر استخدام الترتيب السابق على المنشآت المالية (البنوك وشركات التأمين) . وسوف نتبع هنا الترتيب الذى جرى العرف على استخدامه فى جمهورية مصر العربية .

شركة التجارة العالمية ـ الميزانية العمومية فى ١٩٨٠/١٢/٣١

(الأرقام افتراضية)

الأصول

الأصول	جنيه	جنيه
الأصول الثابتة		
أراضى	٢٠ر٠٠٠	
مبانى	٦٠ر٠٠٠	
آلات ومعدات	٣٥ر٠٠٠	
أثاث وتركيبات	١٧ر٥٠٠	
وسائل نقل وانتقال	١٩ر٥٠٠	
		١٥٢ر٠٠٠
الاستثمارات طويلة الأجل		
مبانى سكنية	٢٦ر٥٠٠	
أوراق مالية	١٣ر٥٠٠	
		٤٠ر٠٠٠
الأصول المتداولة		
مخزون	٤٧ر٥٠٠	
استثمارات قصيرة الاجل	١٣ر٢٠٠	
مصروفات مقدمة	١ر٣٠٠	
ايرادات مستحقة	٦ر٤٠٠	
أوراق قبض	٣٢ر٦٠٠	
عملاء	٣٧ر٣٠٠	
نقدية	٥٦ر٧٠٠	
		١٩٥ر٠٠٠
الأصول غير الملموسة		
شهرة المحل	٢٠ر٠٠٠	
حق اختراع	١٠ر٠٠٠	
		٣٠ر٠٠٠
		٤١٧ر٠٠٠

الخصوم

الخصوم	جنيه	جنيه
حقوق الملكية		
رأس المال	٢٤٠ر٠٠٠	
الارباح المحتجزة	٦٥ر٠٠٠	
		٣٠٥ر٠٠٠
الالتزامات طويلة الأجل		
قرض طويل الأجل يستحق السداد فى ١٩٨٥/١٢/١		٢٨ر٠٠٠
الالتزامات قصيرة الأجل		
موردون	٣٣ر٦٠٠	
أوراق دفع	٢٢ر٦٠٠	
مصروفات مستحقة	٩ر٨٠٠	
توزيعات مستحقة	١٦ر٧٠٠	
ايرادات مقدمة	١ر٣٠٠	
		٨٤ر٠٠٠
		٤١٧ر٠٠٠

ويلاحظ من هذا الشكل أن معادلة الميزانية العمومية (الأصول = الخصوم) ما زالت قائمة وإن كانت أكثر تفصيلا . فبدلا من وضع الأصول كلها فى مجموعة واحدة أصبحت مقسمة إلى مجموعات على حسب طبيعة كل مجموعة والغرض منها ومدى إمكانية تحويلها إلى نقدية سائلة . كما أن تقسيم الإلتزامات إلى إلتزامات طويلة الأجل وقصيرة الأجل يساعد فى تحديد مدى قدرة المشروع على القيام بسداد إلتزاماته العاجلة . ولا شك فى أن هذا التفصيل والتنظيم يفيد من يهمه أمر المشروع فى إجراء الدراسات والتحاليل اللازمة للتوقف على مدى قوة مركزه المالى . فمقارنة الأصول المتداولة بالإلتزامات قصيرة الأجل يساعد فى تحديد قدرة المشروع على الوفاء بإلتزاماته العاجلة وغالباً ما تكون هذه المقارنة فى صورة نسبة الأصول المتداولة إلى الخصوم قصيرة الأجل ، ويطلق عليها نسبة التداول. ورغم أن هذه النسبة تختلف من مشروع إلى آخر وليس لها معيار محدد يوضح النسبة المثالية فى كل الأحوال ، إلا أنها لا شك تفيد الغير بصدد إتخاذ قرارات منح الإئتمان للمشروع . كما أنه بمقارنة حقوق الملكية بالإلتزامات والتى يطلق عليها نسبة الخصوم يمكن التعرف على الهيكل التمويلى لأصول المشروع بصورة تقريبية . وتساعد هذه النسبة فى اتخاذ قرارات توزيع الارباح أو إحتجازها لتدعيم المركز المالى للمشروع وفى إتخاذ القرارات المؤدية إلى الحفاظ على العلاقة المناسبة بين حقوق الملكية والإلتزامات . وبصفة عامة كلما زادت نسبة حقوق الملكية إلى الإلتزامات كلما كان ذلك مؤثراً إلى إمكانيـــة التوسع فى المستقبل عن طريق الإقتراض .

وبالإضافة إلى هذه الإستخدامات يوجد العديد من الإستخدامات الأخرى للبيانات الواردة فى قائمة المركز المالى بالإضافة إلى البيانات التى تظهر فى حسابات نتائج العمليات كما سوف يتضح فيما بعد

٧ — تفاصيل حساب الإيرادات والمصروفات :

سبق أن أوضحنا أن عمليات الإيرادات والمصروفات تؤثر فى حسابات الميزانية من أصول وخصوم ومن ثم فى معادلة الميزانية . غير أن تفاصيل هذه العمليات لا يمكن أن تظهر فى معادلة الميزانية وإلا أصبحت طويلة ومعقدة وأصبح من الصعب استيعاب بيانات الميزانية العمومية. والواقع أن آثار عمليات الإيرادات والمصروفات على حسابات الميزانية تظهر فى صورة نتائج نهائية دون تفاصيل للتغيرات . كما اقتصر هذه النتائج النهائية فى العادة على نتيجة مقابلة الإيرادات والمصروفات من أرباح غير موزعة يتم إحتجازها لتقوية المركز المالى للمشروع أو خسائر محققة نتيجة مزاولة عملياته . أما تفاصيل بنود حسابات الايرادات فتظهر فيما يمكن أن نطلق عليه فى هذه المرحلة الحساب الختامى ، والذى يظهر أيضاً نتيجة مقابلة بنود الايرادات فى مجموعها مع بنود المصروفات فى مجموعها من أرباح أو خسائر .

ولتوضيح ذلك دعنا نعود إلى منشأة التجارة الحديثة التى تركنا آخر معادلة ميزانية لها فى نهاية البند الرابع من هذا الفصل ونذكر مثلا أن المنشأة باعت خدمات إصلاح أجهزه كهربائية لعملائها بمبلغ ٢١٫٠٠٠ جنيه حيث أدى ذلك إلى زيادة الأصول (النقدية والمدينون) وزيادة حقوق الملكية (خدمات مباعة) بنفس القيمة . ونذكر أيضاً أن المنشأة تحملت فى سبيل أداء هذه الخدمات مصروفات قدرها ١٠٫٠٠٠ جنيه أدت إلى نقص الأصول (النقدية) بما يتم سداده نقداً من هذه المصروفات وزيادة الإلتزامات بالأجور التى كانت مستحقة . ونذكر أننا أجرينا مقاصه فى خانة حقوق الملكية بين الخدمات المباعة وتكلفة الخدمات المباعة لنحصل على صافى الإضافة لحقوق الملكية من أرباح (محتجزة) فى هذه الحالة . ورغم أن هذا الاجراء جائز فى معادلة الميزانية ، إلا أنه غير متعارف عليه لأغراض

الميزانية العمومية . أضف إلى ذلك، أن تعدد بنود الايرادات وبنود المصروفات يجعل عملية المقاصة فى معادلة الميزانية عملية صعبة. ولذلك فإنه يصبح من المستحب ان يتم إجراء المقاصة بين بنود الإيرادات والمصروفات خارج معادلة الميزانية وأظهار أثرها النهائى فقط على هذه المعادلة . وعلى هذا الاساس تقتصر تفاصيل حقوق الملكية على رأس المال والارباح المحتجزة التى تظهر نتائج هذه المقاصة . وهذا فى حقيقة الأمر ما اتبعناه فى معادلتى الميزانية الاخيرتين فى البند الرابع .

ولنفرض مثلا إن منشأة التجارة الحديثة قامت بالعمليات الآتية خلال شهر فبراير .

١ — باعت جزء من الاجهزة والادوات الكهربائية التى قامت بشرائها فى ٢٨ / ١ / ٨٠ والبالغ تكلفته ٢٠٦٫٠٠٠ جنيه بمبلغ ٣٠٤٫٠٠٠ جنيه حيث حصلت نقداً على ٢٨٠٫٠٠٠ جنيه والباقى ما زال مستحقا لها قبل عملائها .

٢ — دفعت مصاريف لسيارات نقل البضائع الى العملاء من وقود وزيوت وسائقين وخلافه مبلغ ٨٫٩٠٠ جنيه نقداً وما زال مستحقا عليها ١٫٤٠٠ جنيه أجور سائقين .

٣ — أدت خدمات صيانة لعملائها خلال الشهر بلغت قيمتها ٣٧٫٥٠٠ جنيه حصلت منها ٢٦٫٣٠٠ جنيه والباقى ما زال مستحقا قبل العملاء . وقد بلغت تكاليف ومصروفات المنشأة بصدد أداء تلك الخدمات ما يلى : أدوات ومهمات صيانة ٧٫٩٠٠ جنيه ، أجور عمال الصيانة ١٣٫٢٠٠ جنيه سددت كلها نقداً .

٤ — دفعت أجور عمالها وموظفيها عن الشهر ، بخلاف أجور عمال الصيانة وبلغت هذه الأجور ٢٧٫٦٠٠ جنيه .

٥ — قامت بالاعلان عن نشاطها فى محطات الإذاعة والتلفزيون عن الشهر بمبلغ ٧٫٥٠٠ جنيه ، سددت منها ٥٫٠٠٠ ، والباقى ما زال مستحقا عليها .

٦ — قامت بوضع سياراتها عن شهر فبراير فى جراج عمومى مقابل ايجار شهرى قدره ٣٥٠ جنيه تسدد فى نهاية كل شهر ، ولم يسدد الايجار بعد .

والمطلوب : هو تحديد أثر كل من هـــذه العمليات على حسابات الأصول والإلتزامات وتحديد الأثر الصافى على حقوق الملكية .

١ - ولنبدأ بالعملية الأولى ولعله أصبح من الواضح فى هذه المرحلة أن اى عملية من العمليات التى تقوم بها الوحدة المحاسبية تؤثر فى حسابين على الأقل فعند قيام الشركة ببيع أجهزة وأدوات كهربائية سبق شراؤها فإن هذه الأجهزة والمعدات التى تعد من أصول الشركه (المتداولة) تنقص بمقدار تكلفة المباع منها ، أى أن :

- الأجهزة والمعدات (البضاعة) فى الأصول تنقص بمقدار ٢٠٦٫٠٠٠ جنيه

- وفى مقابل ذلك حصلت الشركة على أصول قدرها ٣٠٤٫٠٠٠ جنيه تمثل ايراداتها من بيع الأجهزة والمعدات . فتزداد النقدية بمقدار ٢٨٠٫٠٠٠ جنيه ويزداد المدينون (العملاء) بمبلغ ٢٤٫٠٠٠ جنيه .

- ويترتب على ما تقدم زيادة صافية فى الأصول قدرها ٩٨٫٠٠٠ جنيه (٣٠٤٫٠٠٠ - ٢٠٦٫٠٠٠) تمثل أرباح الشركة من عملية بيع الأدوات الكهربائية والتى تمثل إضافة لحقوق الملكية فيتوازن جانبا معادلة الميزانية .

- يلاحظ أن هذه العملية تؤثر على أربعة حسابات فى معادلة الميزانية : البضاعة تنقص بمقدار ٢٠٦٫٠٠٠ جنيه ، النقدية تزداد بمقدار ٢٨٠٫٠٠٠ جنيه ، المدينون (العملاء) تزداد بمقدار ٢٤٫٠٠٠ جنيه وحقوق الملكية تزداد بمقدار ٩٨٫٠٠٠ جنيه .

يمكن أظهار أثر هذه العملية كالآتى : (أ) انقاص البضاعة بمبلغ ٢٠٦٫٠٠٠ جنيه ، وعمل حساب المصروفات وزيادته بنفس المبلغ باعتباره تكلفة البضاعة

المباعة (تذكر أن المصروفات يمكن أن تظهر فى معادلة الميزانيـة باشارة سالبة فى بنود حقوق الملكية (ب) - زيادة النقدية بمبلغ ٢٨٠٫٠٠٠ جنيه ، وزيادة المدينون بمبلغ ٢٤٫٠٠٠ جنيه مقابل عمل حساب للايرادات وزيادته بمبلغ ٣٠٤٫٠٠٠ جنيه (تذكر أن الإيرادات يمكن أن تظهر باشارة موجبة فى بنود حقوق الملكية) وسوف نتبع هذه الطريقة الأخيرة فى معالجة باقى العمليات .

٢ - تؤدى هذه العملية الى زيادة حساب المصروفات : مصروفات نقـل البضائع بمبلغ ١٠٫٠٠٠ جنيه (٨٫٦٠٠ جنيه نقـداً + ١٫٤٠٠ جنيه أجور سائقين مستحقة) مقابل نقص النقدية بمبلغ ٨٫٦٠٠ جنيه وزيادة الإلتزامات - الأجور المستحقة بمبلغ ١٫٤٠٠ جنيه .

٣ - تتكون هذه العملية ، فى الواقع من عمليتين : عملية تحقق ايرادات ، وعملية تحديد المصروفات المتعلقة بهذه الإيرادات . ويترتب على العملية الأولى زيادة الإيرادات - خدمات مباعة بمبلغ ٣٧٫٥٠٠ جنيه مقابل زيادة النقدية بمبلغ ٢٦٫٣٠٠ جنيه وزيادة المدينون (العملاء) بمبلغ ١١٫٢٠٠ جنيه . ويترتب على العملية الثانية زيادة المصروفات مواد ومهمات صيانة بمبلغ ٧٫٦٠٠ جنيه وزيادة الأجور بمبلغ ١٣٫٣٠٠ جنيه . مقابل انخفاض النقدية بمبلغ ٢١٫١٠٠ جنيه .

٤ - يترتب على هذه العملية زيادة المصروفات: أجور بمبلغ ٢٧٫٦٠٠ جنيه مقابل نقص النقدية بنفس المبلغ .

٥ - يترتب على هذه العملية زيادة المصروفات : أعلان بمبلغ ٧٫٥٠٠ جنيه مقابل نقص النقدية بمبلغ ٥٫٠٠٠ جنيه . وزيادة الإلتزامات : الاعلان المستحق بمبلغ ٢٫٥٠٠ جنيه .

٦ - يترتب على هذه العملية زيادة المصروفات : ايجار بمبلغ ٣٥٠ جنيه ،

مقابل زيادة الإلتزامات : ايجار مستحق بنفس المقدار .

وما تقدم يمكن تلخيص عمليات الإيرادات والمصروفات كالآتى :

عمليـات الإيرادات:

جنيه	
٣٠٤٫٠٠٠	مبيعات أجهزة وأدوات كهربائية
٣٧٫٥٠٠	خدمات مباعة
٣٤١٫٥٠٠	جملة الإيرادات

عمليات المصروفات:

٢٠٦٫٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
١٠٫٠٠٠	مصروفات نقل البضائع المباعة
٧٫٩٠٠	مواد ومهمات صيانة
٤٠٫٨٠٠	أجور (١٣٫٢٠٠ + ٢٧٫٦٠٠)
٧٫٥٠٠	أعلان
٣٥٠	ايجار
٢٧٢٫٥٥٠	جملة المصروفات

وبأجراء المقاصة بين الإيرادات والمصروفات نجد ان الشركة قد حققت أرباح قدرها : ٣٤١٫٥٠٠ - ٢٧٢٫٥٥٠ = ٦٨٫٩٥٠ جنيه .

وتمثل هذه الأرباح الزيادة الصافية فى حقوق الملكية (الأرباح المحتجزة) نتيجة كل العمليات السابقة . وبدلا من أن تتم عملية حصر الإيرادات والمصروفات على هذه الصورة الحسابية واجراء المقاصة بينها فإنها تتم محاسبيا فى صورة أكثر تنظيما فيما يمكن أن نطلق عليه فى هذه المرحلة الحساب الختامى : ويتخذ الحساب الختامى لمنشأة التجارة الجديدة عن شهر فبراير الشكل الموضح فى نهاية الصفحة .

ويلاحظ أن الحساب الختامى يتم أعداده عن فترة زمنية معينة ليقيس نتيجة نشاط المشروع على مدار تلك الفترة بينما الميزانية العمومية تكون فى تاريخ معين حيث تظهر ما لدى الوحدة المحاسبية من أصول فى ذلك التاريخ وما عليها من التزامات وحقوق ملكية فى نفس التاريخ . ويلاحظ أيضا أن للحساب جانبين – رغم أن هذا ليس النموذج الوحيد للحساب – يوضح الجانب الايمن بنود المصروفات ومجموعها ويوضح الجانب الايسر بنود الإيرادات ومجموعها ، وإذا زاد جانب الإيرادات عن جانب المصروفات كان معنى ذلك تحقق أرباح ، وتظهر كتتمم حسابى لجانب المصروفات ليصل مجموعه لمجموع جانب الإيرادات، والعكس يكون صحيح فى حالة زيادة المصروفات عن الإيرادات .

منشأة التجارة الحديثة

الحساب الختامى عن شهر فبراير ١٩٨٠

المصروفات		الإيرادات	
٢٠٦٫٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة	٣٠٤٫٠٠	مبيعات أجهزة وأدوات كهربائية
١٠٫٠٠٠	مصروفات نقل البضاعة المباعة	٣٧٫٥٠٠	خدمات مباعة
٧٫٩٠٠	مواد ومهمات صيانة		
٤٠٫٨٠٠	أجور		
٧٫٥٠٠	اعلان		
٣٥٠	ايجار		
٢٧٢٫٥٥٠	مجموع المصروفات		
٦٨٫٩٥٠	الارباح		
٣٤١٫٥٠٠	المجموع	٣٤١٫٥٠٠	مجموع الإيرادات

ويلاحظ ما يلى على الجدول الوارد فى الصفحة التالية :

البنود (١) ، (٢) ، (٣) ، (٧) ، (٩) ، (١٠) لم تتغير عما كانت عليه فى المعادلة السابقة حيث لم تتأثر بأى من هذه العمليات .

البند (٤) الخاص بالبضاعة يظهر نقص البضاعة بمقدار تكلفة البضاعة المباعة (٣٤٠ر٠٠٠ — ٢٠٦ر٠٠٠) .

البند (٥) المدينون — زاد حساب المدينون حيث كان ٢٣ر٥٠٠ جنيه بمقدار ٢٤ر٠٠٠ جنيه قيمة مبيعات الأجهزة والأدوات الكهربائية الآجلة ، وبمبلغ ١١ر٢٠٠ جنيه قيمة خدمات الصيانة المؤداة للعملاء والتى لم تتحصل بعد وبذلك يصبح المجموع ٥٨ر٧٠٠ جنيه .

البند (٦) زادت النقدية بمقدار ٢٨٠ر٠٠٠ جنيه تمثل مبيعات أجهزة وأدوات كهربائية نقدية ، وبمقدار ٢٦ر٣٠٠ جنيه قيمة الخدمات التى تحصلت نقدا ، ثم نقصت النقدية بالآتى ٨ر٦٠٠ جنيه مصاريف نقل ٢١ر١٠٠ جنيه مصروفات صيانة من مواد ومهمات وأجور صيانة ، ٢٧ر٦٠٠ جنيه أجور عمال وموظفين ، ٥ر٠٠٠ جنيه مصاريف أعلان ، وهى كلها مبالغ تم دفعها نقداً .

البند (٨) الأرباح المحتجزة وكانت فى المعادلة السابقة ١١ر٠٠٠ جنيه أضيف إليها أرباح شهر فبراير كما تظهر فى الحساب الختامى والبالغ قدرها ٦٨ر٩٥٠ جنيه .

البند (١١) يمثل التزامات المنشأة التى نتجت عن العمليات السابقة وهى : ١ر٤٠٠ جنيه أجور مستحقة ، ٢ر٥٠٠ جنيه أعلان مستحق ، ٣٥٠ جنيه ايجار مستحق .

المطلوب منك : أن تقوم بتصوير الميزانية العمومية لمنشأة التجارة الحديثة كما تظهر فى آخر فبراير ١٩٨٠ من واقع البيانات التى تظهر فى معادلة الميزانية طبقـا النموذج السابق عرضه لشركة التجارة العالمية .

وبعد التعرف على نتيجة عمليات الإيرادات والمصروفات من واقع الحساب الختامى يمكن أظهار الأثر النهائى لهذه العمليات على معادلة الميزانية الواردة فى نهاية البند الرابع من هذا الفصل كالآتى :

الأصول	= حقوق الملكية	+ الالتزامات
جنيه	جنيه	جنيه
٢٠ر٠٠٠ مبانى (١)		
٣٥ر٠٠٠ أثاث وتركيبات (٢)		
٢٥ر٠٠٠ سيارات نقل (٣)	١٠٠ر٠٠٠ رأس المال (٧)	١٨ر٠٠٠ قرض البنك (٩)
١٢٤ر٠٠٠ بضاعة (٤)	٧٩ر٩٥٠ أرباح محتجزة (٨)	٣٢٧ر٠٠٠ دائنون (١٠)
٥٨ر٧٠٠ مدينون (٥)		٤ر٢٥٠ مصروفات مستحقة (١١)
٢٥٦ر٠٠٠ نقدية (٦)		
٥٢٩ر٢٠٠ مجموع الأصول	= ١٧٩ر٩٥٠ مجموع حقوق الملكيه	+ ٣٤٩ر٢٥٠ مجموع الالتزامات

٨ — الخلاصة :

استعرضنا فى هذا الفصل المعادلة المحاسبية الرئيسية ألا وهى معادلة الميزانية . وعرفنا أن الأصول ، أو الأشياء ذات القيمة التى تمتلكها الوحدة المحاسبية والتى تمثل موارد اقتصادية متاحة لها للاستخدام فى نشاطها لأغراض تحقيق أهدافها لابد وأن تتساوى فى مجموعها مع الخصوم سواء كانت فى شكل حقوق ملكية أو فى شكل التزامات . وعرفنا أن الخصوم فى الواقع هى المصدر الذى منه يتم الحصول على الأصول . وتعرضنا بعد ذلك لعدة أنواع من العمليات التى يقوم بها المشروع وتؤثر فى أصوله وخصومه ، وأوضحنا كيفية إثبات آثار هذه العمليات على معادلة الميزانية ، وسواء كانت هذه العمليات تقتصر على الأصول والخصوم فقط أى

تشتمل على عمليات إيرادات ومصروفات أيضا . ويمكننا فى هذه المرحلة تلخيص بعض القواعد الاسترشادية بصدد أظهار آثار العمليات التى يقوم بها المشروع على معادلة الميزانية كالآتى :

١ — أولا وقبل كل شىء يجب أن نتذكر دائما أن كل عملية لابد وأن يتأثر بها على الأقل حسابين من حسابات الأصـــول والخصوم والإيرادات والمصروفات .

٢ — يمكن زيادة الأصول عن طريق النقص فى أصل أو أصول أخرى (شراء بضاعة نقداً ، أو تحصيل المدينون) ، أو عن طريق زيادة الإلتزامات (شراء بضاعة أو أثاث على الحساب ، أو الحصول على قرض وايداع النقدية المتحصلة منه فى الخزينة) ، أو عن طريق زيادة حقوق الملكية (الحصول على رأس المال نقدا او زيادة الارباح المحجوزة) .

٣ — إذا كانت الزيادة فى الأصول تحدث نتيجة النقص فى أصول أخرى ، فإن مجموع الأصول وكذا مجموع الخصوم لايتأثر بالعملية المؤدية لهذه الزيادة أما إذا كانت الزيادة فى الأصول ناتجة عن زيادة الإلتزامات او حقوقه الملكية ، فإن مجموع كل من الأصول والخصوم سوف يزداد بنفس مقدار الزيادة .

٤ — إذا ترتب على عملية ما نقص فى أصل أو أصول معينة دون زيادة أصل أو أصول اخرى ، فإن هذا بالضرورة سوف يؤدى الى نقص فى الإلتزامات او فى حقوق الملكية او فى كلاهما بنفس المقدار .

٥ — يترتب على المصروفات نقص الأصول او زيادة الإلتزامات او كلاهما مع نقص مماثل فى حقوق الملكية .

٦ — يترتب على الإيرادات زيادة الأصول او نقص الإلتزامات او كلاهما مع زيادة مماثلة فى حقوق الملكية .

هذا كما تعرضنا فى هذا الفصل لشرح حسابات الأصول والخصوم وأقسامها وعرضنا نموذجا للميزانية العمومية وعرفنا انها تعد فى تاريخ معين ، ثم تناولنا تفاصيل حسابات الإيرادات والمصروفات بصفة منفصلة عن معادلة الميزانية عن طريق حصرها فى الحساب الختامى والاقتصار على أظهار نتيجة المقاصة بينها على معادلة الميزانية . ويلاحظ أن الحساب الختامى يتم أعداده عن فترة زمنية معينة ليغطى نشاط المشروع الذى يترتب عليه تدفق الإيرادات والمصروفات على مدارها ، بخلاف الميزانية العمومية التى يتم أعدادها لتظهر المركز المالى للمشروع فى تاريخ معين .

أسئلة وتمارين

على الفصل الثانى

أولا : الأسئلة :

١ - عرف ما يأتى :

الأصول المتداولة ، الإلتزامات قصيرة الآجل ، الاستثمارات طويلة الآجل ، نسبة التداول ، نسبة الخصوم .

٢ - حلل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ او صواب من وجهة نظرك .

(أ) تعتبر حسابات العملاء اكثر سيولة من النقدية .

(ب) يترتب على دفع المصروفات انخفاض النقدية وزيادة الإلتزامات وانخفاض من حقوق الملكية .

(ﺣ) يتم أعداد الميزانية العمومية عن فترة زمنية معينة لانها تظهر نتيجة نشاط المشروع خلال الفترة .

(د) يظهر الحساب الختامى الأصول والمصروفات فى أحد جانبيه ، والخصوم والإيرادات فى الجانب الآخر

(هـ) يتساوى رأس مال المشروع مع الفرق بين الأصول والإلتزامات بصفة دائمة .

(ز) يظهر الحساب الختامى المصروفات التى يتم سدادها نقدا خلال الفترة التى يغطيها الحساب .

(ح) إذا حدثت زيادة فى أحد الأصول فلا بدوان يقابل ذلك نقص فى أصل او زيادة فى حقوق الملكية .

(ط) الإلتزامات طويلة الآجل هى تلك التى تستحق السداد خلال الفترة المحاسبية .

(ى) تعتبر الايجارات المستحقة للمنشأة قبل الغير من الإلتزامات قصيرة الآجل .

(ك) يمكن أن لا يترتب على بعض العمليات التى يقوم بها المشروع أى تغيير فى مجموع الأصول أو الخصوم .

(ل) تقتصر الإيرادات على ما يتم تحصيله نقدا من بيع السلع والخدمات للعملاء .

(م) لابد وأن تؤدى الإيرادات إلى زيادة الأصول حتى لو لم يتم تحصيلها نقدا .

(ن) تؤدى زيادة مجموع الأصول بالضرورة الى زيادة الإلتزامات ورأس المال .

(س) الحساب الختامى هو كشف ببنود الإيرادات والمصروفات فى تاريخ انتهاء السنة المالية .

(ع) إذا زادت النقدية فهذا يعنى بالضرورة تحصيل مبالغ مستحقة على العملاء أو أتمام مبيعات نقدية .

(ز) يؤدى نقص الأصول بالضرورة الى الحصول على ايرادات .

٣ — وضح أى من العناصر الآتية ينتمى الى الميزانية العمومية وأيها ينتمى الى الحساب الختامى (بمعنى يظهر فيه) موضحا الجانب الذى يظهر فيه كل عنصر (حساب) فى كل او أى منهما :

ايجار المبانى التى تستأجرها الشركة من الغير ، الايجار المستحق للمنشأة قبل الغير ، تكلفة البضاعة المباعة ، مخزون البضاعة ، المبيعات الآجلة (التى لم تتحصل قيمتها بعد) ، العملاء (المدينون) ، الأجور ، الأجور المستحقة ، الأجور المقدمة (المدفوعة مقدما) ، ايرادات الفوائد ، أوراق القبض ، مصروفات تحصيل أوراق القبض ، سيارات النقل والانتقال ، مصروفات تشغيل السيارات، الأرباح المحتجزة ، صافى الربح ، المبانى ، الآلات والمعدات ، الوقود والزيوت والقوى المحركة المستنفدة فى تشغيل الآلات والمعدات ، قرض البنك ، الفوائد المستحقة للبنك على القرض والتى لم تسدد بعد .

ثانيا : التمارين :

التمرين الأول :

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها ورشة زين الدين لإصلاح السيارات خلال شهر مارس .

رقم	تاريخ	العملية
أ	٣/١	قام زين الدين بتكوين الورشة ، وأودع رأس مال فيها قدره ١٥٫٠٠٠ جنيه نقدا .
ب	٣/٢	قام زين الدين بشراء آلة ضبط كهرباء السيارات بمبلغ ٦٫٣٠٠ جنيه على الحساب .

ح ٣/٥ قام زين الدين بشراء عدد وأدوات بمبلغ ١٢٫٥٠٠ جنيه . سدد منها ٤٫٥٠٠ جنيه نقدا ، والباقى يستحق السداد بعد ثلاثة أشهر .

د ٣/٧ زاول زين الدين عمليات أصلاح السيارات فى ذلك اليوم ، وكانت حصيلة ايراداته النقدية ٨٩٠ جنيه ، كما يستحق له قبل عملائه ٤٦ جنيه .

هـ ٣/٨ قام زين الدين بسداد أجور العمال والفنيين عن الأسبوع الأول من الشهر والبالغ قدرها ٣٦٠ جنيه .

ز ٣/١١ اقترض زين الدين ٦٫٠٠٠ جنيه من البنك .

ح ٣/١٣ قام زين الدين بعمليات أصلاح للسيارات بلغت قيمتها ٧٨٠ جنيه تحصلت نقدا .

ط ٣/١٤ اشترى زين الدين شحوم وزيوت لزوم عمليات السيارات بمبلغ ١٫٢٠٠ جنيه سددت نقدا .

ى ٣/١٥ اشترى زين الدين ونش جرار لسحب السيارات العاطلة بمبلغ ٤٫٥٠٠ جنيه نقدا .

ك ٣/١٦ سدد زين الدين الأجور المستحقة للعمال والفنيين عن الأسبوع الثانى من الشهر .

ل ٣/١٧ بلغت ايرادات اصلاح السيارات فى ذلك اليوم ١٫٣٥٠ جنيه تحصل منها نقدا ١٫١٥٠ جنيه ، كما حصل زين مبلغ ٣٦ جنيه من المستحقات قبل عملائه بتاريخ ٣ / ٧ .

م ٣/٢٠ عند جرد الزيوت والشحومات فى ذلك التاريخ وجد أنه استخدم منها فى عمليات الاصلاح ما يبلغ قيمته ١٦٠ جنيه .

المطلوب :

توضيح أثر كل من العمليات على معادلة الميزانية طبقا للنموذج التالى :

رقم	تاريخ العملية	الأصول	= حقوق الملكية	+ الإلتزامات
		جنيه	جنيه	جنيه
أ	٣/١	١٥٫٠٠٠	١٥٫٠٠٠	
ب	٣/٣	+٦٫٣٠٠		٦٫٣٠٠
		٢١٫٣٠٠	=١٥٫٠٠٠	+٦٫٣٠٠
جـ	٣/٥	. . .	. . .	. . .

التمرين الثانى :

باستخدام نفس نموذج معادلة الميزانية واظهار التغيرات فيها الموضح فى التمرين الأول وبإضافة الأعمدة التالية : الأصول الثابتة ، الأصول المتداولة ، رأس المال، الأرباح المحجوزة ، الإلتزامات ، وضح أثر كل من العمليات التالية على معادلة الميزانية وذلك مع جمع الأعمدة للتحقق من صحة المعادلة بعد كل عملية :

رقم	تاريخ	العملية
أ	٤/١	قام حسانين حسونه حسين بتكوين مشروع للاتجار فى ملابس السيدات برأس مال نقدى قدره ٢٠٠٫٠٠٠ جنيه .
ب	٤/٢	قام المذكور باستئجار محل فى موقع مناسب مقابل إيجار شهرى قدره ١٥٠ جنيه تم سداده عند التعاقد ، ثم قام بشراء أثاث ومفروشات بلغت قيمتها ٤٢٫٠٠٠ جنيه سدد نصفها نقداً .
جـ	٤/٧	تعاقد حسانين مع عدد من العمال والموظفين لمساعدته فى ادارة شئون المشروع ، وقام بشراء بضائع بمبلغ ٣٦٠٫٠٠٠ جنيه سدد منها ١٠٠٫٠٠٠ جنيه ، والباقى على الحساب .

د ٤/١٠ تم افتتاح المحل وبلغت مبيعاته فى ذلك اليوم ٣٤٫٠٠٠ جنيه حصلت نقداً .

هـ ٤/١٢ كان اليوم السابق عطلة رسمية وباع المحل فى هذا اليوم ما بلغت جملة إيراداته ٤٧٫٥٠٠ جنيه تحصـل منها نقداً ٣٢٫٧٠٠ جنيه ، والباقى يستحق السداد فى نهاية الشهر .

و ٤/١٥ قام حسانين بسداد مرتبات العمال والموظفين حتى تاريخه والبالغ قدرها ٤٫٥٠٠ جنيه ، كما قام بجرد البضاعة الباقية لديه ووجد أن تكلفتها ٢١٢٫٠٠٠ جنيه

ز ٤/١٨ سدد حسانين مبلغ ٥٠٫٠٠٠ جنيه من باقى ثمن البضاعة المستحق عليه وسدد ١٢٫٠٠٠ جنيه من باقى ثمن الأثاث والمفروشات المستحق عليه .

ح ٤/٢١ قام المذكور بالحصول على قرض من البنك بمبلغ ٣٠٫٠٠٠ جنيه يتم سداده خلال ثلاثة أشهر بفائدة سنوية قدرها ١٢٪ تدفع فى نهاية كل شهر .

ط ٤/٢٣ بلغت المبيعات النقدية ٥٢٫٣٠٠ جنيه والمبيعات الآجلة ١٠٫٢٠٠ جنيه وتكلفة البضاعة المباعة ٣٨٫٠٠٠ جنيه .

ى ٤/٢٤ سدد العملاء جزءا من المبالغ المستحقة عليهم بلغت قيمته ٥٫٤٠٠ جنيه .

ك ٤/٢٩ سدد حسانين مرتبات العمال والموظفين عن النصف الأخير من الشهر وبلغت قيمتها ٤٫٧٠٠ جنيه .

ل ٤/٣٠ سدد حسانين الفوائد المستحقة للبنك عن عشرة أيام فى هذا الشهر والبالغ قدرها ١٠٠ جنيه .

التمرين الثالث :

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها شركة سامتكس خلال شهر مايو ١٩٨٠ ، والمطلوب منك هو إظهار أثر هذه العمليات على معادلة الميزانية وتجميع أعمدة المعادلة (ترصيدها) بعد إثبات كل عملية من العمليات . استخدم عمود لكل من العناصر التالية : رقم العملية ، التاريخ ، الآلات والمعدات ، المدينون ، النقدية ، رأس المال ، الأرباح المحتجزه ، الدائنون :

رقم العملية التاريخ

أ ٥/١ اجتمع المؤسسون واتفقوا على تكوين الشركة برأس مال قدره ٥٠٫٠٠٠ جنيه يسدد نقداً يوم ١٩٨٠/٥/٣ .

ب ٥/٤ قامت الشركة بشراء آلات نقداً بمبلغ ٦٫٠٠٠ جنيه .

جـ ٥/٩ قامت الشركة بشراء آلات اضافية بمبلغ ٧٫٥٠٠ جنيه على أن يتم السداد بعد شهر .

د ٥/١٥ حصلت الشركة مبلغ ١٣٫٥٠٠ جنيه قيمة الخدمات المؤداة نقداً لعملائها حتى تاريخه ، وما زال مستحقا لها قبل العملاء ٤٫٦٠٠ جنيه .

هـ ٥/١٦ قامت الشركة بسداد أجور العمال والموظفين حتى يوم ٥/١٥ والبالغ قدرها ٤٫٣٠٠ جنيه .

و ٥/١٩ قامت الشركة بأداء خدمات لعملائها قيمتها ١٫٢٠٠ جنيه لم يتم تحصيلها بعد .

ز ٥/٢١ حصلت الشركة من عملائها مبلغ ٤٫٢٠٠ جنيه .

ح ٥/٣٠ مازالت الأجور المستحقة عن النصف الثانى من الشهر لم تسدد بعد وتبلغ قيمتها ٥٫٢٠٠ جنيه .

التمرين الرابع :

فيما يلى بعض البيانات الخاصة بمنشأة السعادة التجارية عن شهر يونيو ١٩٨٠ :

جنيه	
١٢٢٫٥٠٠	ايرادات مبيعات بضاعة عن الشهر
١٣٫٢٥٠	خدمات مباعة للعملاء
١٫٢٢٥	ايجارات مستحقة على الشركة ومسددة عن الشهر
٢٢٥	فوائد قروض مسددة عن الشهر
٤٫٥٥٠	أجور عمال وموظفين عن الشهر
٨٧٫٣٠٠	تكلفة البضاعة المباعة خلال الشهر
١٫٢٠٠	مصروفات دعاية واعلان
٢٫٢٥٠	زيوت وشحوم وقطع غيار مستنفذة عن الشهر
٢٫٨٥٠	متحصلات من عمولات وسمسرة قامت بها الشركة خلال الشهر .
١٫٦٥٠	مياه وإنارة وتدفئة وبريد وبرقيات عن الشهر

المطلوب :

إعداد الحساب الختامى للشركة عن شهر يونيو ١٩٨٠

التمرين الخامس :

فيما يلى بعض البيانات الخاصة بشركة الضحى والتى ظهرت فى نهاية الشهر :

جنيه	بيان	جنيه	بيان
٤٤ر٨٠٠	نقدية فى الصندوق	٣٥ر٦٠٠	آلات ومعدات
٤٦ر٨٠٠	نقدية فى البنوك	١٧ر٦٠٠	موردون (دائنون)
٣٠٩ر٦٠٠	عملاء (مدينون)	٢٠ر٠٠٠	أوراق دفع
٤٠ر٠٠٠	أوراق قبض	١٠٠ر٠٠٠	رأس المال
٢ر٤٠٠	تأمين مدفوع مقدم	٨٤ر٨٠٠	أرباح محجوزة
٤٨ر٠٠٠	أراضى	١ر٣٤٦ر٠٠٠	ايرادات مبيعات خدمات
٣٠٠ر٠٠٠	مبانى	٣٠ر٠٠٠	ايرادات من الايجارات
ر٨٠٠	ايرادات من الفوائد على أوراق القبض	٣٢ر٠٠٠	مياه وانارة
ر٤٠٠	فوائد على أوراق الدفع	٧٤ر٠٠٠	اعلان ودعاية
٥٩٠ر٠٠٠	أجور ومرتبات	٧٥ر٦٠٠	ضرائب مسددة ومستحقة

المطلوب :

(١) تصوير الحساب الختامى عن الشهر .

(٢) تصوير الميزانية العمومية للشركة كما تظهر فى نهاية الشهر .

التمرين السادس :

فيما يلى الميزانية العمومية لشركة النجاح كما تظهر فى ١٩٨٠/١/٣١ :

الأصول

البيان	جنيه	جنيه
الأصول الثابتة		
أراضى	٣٥ر٠٠٠	
مبانى	٧٥ر٠٠٠	
		١١٠ر٠٠٠
الأصول المتداولة		
مخزون البضاعة	٢٢ر٥٠٠	
العملاء	٧ر٥٠٠	
النقدية	١٠ر٠٠٠	
		٤٠ر٠٠٠
		١٥٠ر٠٠٠

الخصوم

البيان	جنيه	جنيه
حقوق الملكية		
رأس المال	٧٥ر٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	٣٢ر٥٠٠	
		١٠٧ر٥٠٠
التزامات طويلة الأجل		
قرض من البنك يستحق السداد فى ١٩٨٤/١٢/٣١		١٢ر٥٠٠
التزامات قصيرة الأجل		
موردون	١٥ر٠٠٠	
أوراق دفع	١٤ر٠٠٠	
أجور مستحقة	١ر٠٠٠	
		٣٠ر٠٠٠
		١٥٠ر٠٠٠

فاذا علمت أن الشركة قامت خلال شهر فبراير بالعمليات الآتية :

١ — حصلت الشركة على رأس مال اضافى قدره ٢٥ر٠٠٠ جنيه .

٢ — حصلت الشركة ٥ر٠٠٠ جنيه من العملاء .

٣ — سددت الشركة الأجور المستحقة .

٤ — سددت الشركه ٧ر٥٠٠ جنيه للموردين .

٥ — سددت الشركة ٥ر٠٠٠ جنيه من أوراق الدفع .

٦ — سددت الشركة إيجار شهر فبراير والبالغ ٠٠٠ر٣ جنيه .

٧ — سددت الشركة الأجور عن الشهر والبالغ قدرها ٥٠٠ر٣ جنيه .

٨ — باعت الشركة ما تكلفته ٠٠٠ر١٥ جنيه من البضاعة مقابل ٠٠٠ر٢٥ جنيه نقداً .

المطلوب :

(١) إعداد معادلة الميزانية كما تظهر فى أول فبراير ١٩٨٠ ، ثم اظهار أثر العمليات السابقة عليها .

(٢) اعداد الحساب الختامى للشركة عن الشهر وتصوير الميزانية العمومية كما تظهر فى نهاية الشهر .

الفصل الثالث

فى

الدروة المحاسبية

الأدوات المحاسبية والاثبات الدفترى والترحيل وموازنة الحسابات

مقدمة :

سبق أن اوضحنا أن وظيفة المحاسبة الرئيسية تتمثل أساسا فى قياس نشاط المشروع الذى يمثل الوحدة المحاسبية ، وتوصيل نتيجة هذا القياس من بيانات ومعلومات إلى من يهمه الأمر . ويتمثل نشاط المشروع إلى حد كبير فى التعامل فى الموارد الاقتصادية عن طريق اقتنائها أو استخدامها أو الاتجار فيها على أمل أن تكون نتيجة هذا التعامل تحقيق أرباح . ويمكن التحقق من نتائج نشاط المشروع فى واقع الأمر ، وقياسها عن طريق متابعة ما يقوم به من عمليات تبادل مختلفة خلال الفترة الزمنية التى يرغب فى قياس نتائج النشاط عنها . ويعتمد المحاسب إلى درجة كبيرة ، وخاصة المحاسب المالى ، على عمليات التبادل التى يقوم بها المشروع لقياس نتائج نشاطه قياسا نقديا . ولما كانت عمليات التبادل التى يقوم بها المشروع ، وخاصة فى العصر الحديث ، من الكثرة والتنوع بحيث يصعب قياس نتائجها عن طريق معادلة الميزانية السابق عرضها فى الفصل المتقدم ، فقد أصبح من الضرورى أن يستعين المحاسب بما يمكنه من ادوات واجراءات ، تحليل وتسجيل وتبويب وتجميع وتلخيص العمليات التى يقوم بها المشروع ، ...بر عن نشاطه ، بصورة سليمة وهادفة . ويختص هذا الفصل بشرح هذه الإجراءات .

٢ الحسابات والقيد المزدوج ومعادلة الميزانية :

لعلنا نذكر من الفصل السابق أننا أطلقنا على عناصر معادلة الميزانية فى مرحلة متقدمة اسم الحسابات ، وقلنا مثلا أن رصيد حساب النقدية يمكن ان يزداد بتحصيل الديون المستحقة على العملاء ، أو الحصول على قرض ، كما يمكن ان ينقص بسداد الأجور ، أو بسداد الدائنين ، او بشراء بضاعة نقدا . وعلى هذا الأساس يمكن القول ان حساب النقدية يظهر ما كان موجودا منها فى تاريخ معين ، وما طرأ على هذا الموجود من تغيرات خلال فترة معينة ، وما هو موجود منها بعد حدوث هذه التغيرات . ولا تخرج وظيفة أى حساب آخر من حسابات معادلة الميزانية عن ذلك .

فالحساب اذن هو أداة محاسبية لاظهار آثار العمليات التى يقوم بها المشروع (الوحدة المحاسبية) على عنصر معين من عناصر الأصول أو الخصوم أو الإيرادات أو المصروفات . ويتخذ الحساب أشكالا متعددة غير انه فى اكثر صوره استخداما يتخذ شكل حرف (T) ، حيث يكون له جانبان ، أحدهما الى اليسار والآخر الى اليمين ، كما هو موضح فى الشكل الآتى :

نموذج حساب على شكل حرف (T)

اسم الحساب

ولاتخاذ الحساب لهذا الشكل ما يبرره . فيخصص أحد الجانبين لتسجيل العمليات التى تؤدى إلى زيادة الحساب ويخصص الجانب الآخر لتسجيل العمليات التى تؤدى إلى نقص الحساب . وليست هـــذه العملية ـ عملية تخصيص جانبى الحساب ـ متروكة للاختيار ، بل تخضع لقواعد معينة تهدف إلى تحقيق أهداف معينة ، ويجرى العرف المحاسبى على أتباعها لفترة تقرب من ٦٠٠ سنة ، وأصبحت

متعارف عليها دوليا . ولنفرض مثلا قبل التعرض لهذه القواعد ، أن لدينا حسابين أحدهما للأصول بصفة مجتمعة أو اجمالية والثانى للخصوم بصفة مجتمعة أو اجمالية ، ودعنا نتفق ان زيادة الحساب يتم تسجيلها فى جانبه الأيمن ، بينما يسجل نقص الحساب فى جانبه الايسر بصرف النظر عن كونه حسابا للأصول أو حسابا للخصوم . فإذا ما اتبعنا هذا الإجراء لوجدنا أن مجموع الأصول الموجودة سوف يساوى مجموع الخصوم القائمة فى نهاية الفترة التى يتم تسجيل العمليات فى الحسابين عنها ، فمجموع الأصول فى نهاية الفترة يساوى مجموع الجانب الايمن (مجموع الزيادات) بعد خصم مجموع الجانب الايسر (النقص). كما ان مجموع الخصوم ايضا يتم الحصول عليه عن طريق طرح مجموع الجانب الايسر من مجموع الجانب الايمن . وبمعنى آخر ، سوف نجد أن كل من الحسابين يمثل صورة طبق الأصل من الآخر (لاحظ ان تبادل الأصول الذى لا يؤثر على الخصوم لن يظهر فى حساب الأصول فى هذه الحالة) . فلم لا نكتفى بحساب واحد اذن ؟ .

والواقع ان الحسابات يتم تقسيمها لأغراض إثبات العمليات فيها الى مجموعتين بحيث يتحقق ما يطلق عليه المراجعة الحسابية التلقائية . ويتم اثبات الزيادة فى حسابات احدى هاتين المجموعتين فى الجانب الايمن منها بينما يتم اثبات النقص فى الجانب الايسر ، ويتم اثبات الزيادة فى حسابات المجموعة الثانية فى الجانب الايسر منها ويتم اثبات النقص فى الجانب الايمن . وعند « ترصيد » كل من المجموعتين فى نهاية فترة زمنية معينة ، لابد وان يتطابق مجموع أرصدة كل من المجموعتين مع الاخرى ، وبهذا تتحقق المراجعة الحسابية التلقائية .

« والترصيد » هو عملية تجميع جانبى كل حساب وايجاد الفرق بينها . وعادة ما يتم الترصيد محاسبيا بطريقة المتمم الحسابى . فيتم جمع الجانب الأكبر من

الحساب ، ثم ينقل هذا المجموع فى نهاية الجانب الآخر ويتم ايجاد المتمم الحسابى للجانب الاصغر ليصل الى مجموع الجانب الاكبر ، ويدون هذا المتمم فى الجانب الاصغر ليمثل رصيد الحساب . و « الرصيد » اذن هو الفرق بين جانبى الحساب. ويظهر فى الجانب الايسر اذا كان الجانب الايمن اكبر من الجانب الايسر ، ويظهر الرصيد فى الجانب الايمن اذا كان الجانب الايسر اكبر من الجانب الايمن ، وذلك مع مراعاة ان هذا الرصيد يمثل « الموجود » فى الحساب فى نهاية الفترة المحاسبية .

وعند تقسيم الحسابات الى المجموعتين المشار اليهما سابقا يراعى ان أرصدة احدى المجموعتين تظهر بطبيعتها فى الجانب الايسر وان أرصدة المجموعة الاخرى تظهر بطبيعتها فى الجانب الايمن ، وتساعد عملية مطابقة مجموع أرصدة كل من المجموعتين على مجموع أرصدة المجموعة الاخرى مساعدة فعالة فى اكتشاف الاخطاء كما سوف نرى فيما بعد . كما يطلق على نظام القيد الذى يحقق هذا الغرض فى هاتين المجموعتين من الحسابات « نظام القيد المزدوج » الذى سوف يرد شرحه عاجلا .

ولنعد الآن الى كيفية تقسيم الحسابات الى هاتين المجموعتين . والواقع ان التقسيم ينبثق أساسا من معادلة الميزانية ومعادلة المحاسبة الرئيسية . فقد جرت العادة على اعتبار ان الأصول التى تظهر فى الجانب الايمن من معادلة الميزانية يتم اثبات الزيادة فيها فى الجانب الايمن من الحسابات التى تتكون منها هذه الأصول ، وعلى اعتبار ان الخصوم (حقوق الملكية + الإلتزامات) التى تظهر فى الجانب الايسر من معادلة الميزانية يتم اثبات الزيادة فيها فى الجانب الايسر من الحسابات الممثلة لها . ويترتب على ذلك ان النقص فى الأصول يتم اثباته فى الجانب الايسر من حساباتها

والنقص فى الخصوم يتم اثباته فى الجانب الايمن من حساباتها . كما يترتب على ذلك ايضا أن أرصدة الأصول فى نهاية الفترة المحاسبية (المتممات الحسابية لحساباتها) تظهر فى الجانب الايسر من حساباتها وأرصدة الخصوم فى نهاية الفترة المحاسبية تظهر فى الجانب الايمن من حساباتها .

ولتوضيح ذلك دعنا نفترض ان الشركة العامة لتجارة وهندسة السيارات تكونت فى أول يناير وقامت بالعمليات الآتية :

(أ) حصلت على رأس مال نقدى قدره ٥٠،٠٠٠ جنيه من الشركاء .

(ب) اشترت أثاثا وتركيبات بمبلغ ١٨،٠٠٠ جنيه سدد منها نقدا ١٢،٠٠٠ جنيه ، والباقى يستحق السداد بعد شهر لمؤسسة المفروشات الحديثة .

(حـ) اقترضت من البنك ٤٠،٠٠٠ جنيه لتمويل شراء سيارات للاتجار فيها ، حصلت عليه نقداً .

(د) اشترت ٦ سيارات جديدة سعر السيارة ٦،٠٠٠ جنيه تم سداد نصف قيمتها نقداً ، والباقى يستحق للشركة العربية لانتاج السيارات (تعتبر السيارات بضاعة من وجهة نظر الشركة لأنها لأغراض الاتجار فيها) .

(هـ) قامت بأداء خدمات صيانة واصلاحات لسيارات عملائها بلغت قيمتها ١٥،٦٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ١٠،٠٠٠ جنيه .

(و) بلغت تكلفة خدمات الصيانة المؤداه للعملاء من أجور ومواد ومهمات ١١،٥٠٠ جنيه سددت نقداً .

ويلاحظ أن العملية (أ) تؤدى إلى زيادة النقدية (أصول) وزيادة رأس المال (خصوم) بمبلغ ٥٠،٠٠٠ جنيه . فإذا فتحنا حساب للنقدية وحساب لرأس المال لظهر فى الجانب الايمن من النقدية مبلغ ٥٠،٠٠٠ جنيه وفى الجانب الايسر من حساب رأس المال نفس المبلغ .

العملية (ب) — تتطلب فتح حساب الاثاث والتركيبات يثبت فى الجانب الايمن منه ١٨٫٠٠٠ جنيه مقابل اثبات ١٢٫٠٠٠ جنيه فى الجانب الايسر من حساب النقدية ومقابل فتح حساب للدائنين يثبت فى الجانب الايسر منه مبلغ ٦٫٠٠٠ جنيه .

وعلى نمط العمليتين (أ) ، (ب) تظهر الحسابات التى تسجل أثر العمليات السابقة كالآتى :

حساب النقدية (أصول)

زيادة		نقص	
جنيه		جنيه	
٥٠٫٠٠٠	(أ)	١٢٫٠٠٠	(ب)
٤٠٫٠٠٠	(ح)	١٨٫٠٠٠	(د)
١٠٫٠٠٠	(ه)	١١٫٥٠٠	(و)

حساب الدائنون (خصوم)

نقص		زيادة	
جنيه		جنيه	
		٦٫٠٠٠	(ب)

حساب رأس المال (خصوم)

نقص		زيادة	
جنيه		جنيه	
		٥٠٫٠٠٠	(أ)

حساب الأثاث والتركيبات (أصول)

زيادة		نقص	
جنيه		جنيه	
١٨٫٠٠٠	(ب)		

زيادة	حساب البضاعة . سيارات (أصول)		نقص
جنيه		جنيه	
٣٦٫٠٠٠	(د)		

نقص	حساب قرض البنك (خصوم)		زيادة
جنيه		جنيه	
		٤٠٫٠٠٠	(ح)

نقص	حساب الموردون (خصوم)		زيادة
جنيه		جنيه	
		١٨٫٠٠٠	(د)

زيادة	حساب العملاء (أصول)		نقص
جنيه		جنيه	
٥٫٦٠٠	(ه)		

نقص	حساب الأرباح المحتجزة		زيادة
جنيه		جنيه	
١١٫٥٠٠	(و)	١٥٫٦٠٠	(ه)

ويلاحظ أنه فى كل عملية من العمليات يكون مجموع ما يثبت فى الجانب الايمن من حساب أو حسابات معينة لابد وأن يتساوى مع مجموع ما يثبت فى الجانب الايسر لحساب او حسابات أخرى. وهذا ما يسمى بقاعدة أو مبدأ (القيد المزدوج) . ويطلق على اثبات كل عملية من العمليات محاسبيا « إجراء قيد محاسبى » .

وعلى هذا الأساس يمكن التعبير عن معادلة الميزانية فى صورة حسابات

على الوجه التالى (١) :

الأصول		حقوق الملكية		الإلتزامات
+ | −	=	− | +	+	− | +

وتوضح اشارة (+) الجانب الذى يتم فيه قيد الزيادة فى الحساب كما توضح اشارة (—) الجانب الذى يتم فيه اثبات نقص الحساب .

ولعلنا نتذكر من الفصل السابق ان الميزانية العمومية يتم تصويرها فى تاريخ معين . وهى فى الواقع تظهر أرصدة حسابات الأصول وحسابات الخصوم فى ذلك التاريخ . وعلى ذلك نجد ان أرصدة الأصول تظهر فى بداية الفترة المحاسبية التالية لتاريخ الميزانية فى الجانب الايمن من حساباتها ، ويطلق عليها أرصدة أول الفترة ، أى مقدار ما يتواجد لدى المشروع من أصول مختلفة فى بداية الفترة . كما ان أرصدة الخصوم من حقوق ملكية والتزامات تظهر فى بداية الفترة المحاسبية فى الجانب الايسر من حساباتها . وليس فى ذلك تناقض مع ما سبق ذكره من أن المتمم الحسابى لجانبي كل حساب من حسابات الأصول والذى يجعل الجانب الاصغر مساويا للجانب الأكبر يظهر فى العادة فى الجانب الايسر ، ويتم الحصول عليه عن طريق ترصيد الحساب . فعملية الترصيد تتم فى نهاية فترة معينة ويكون الرصيد فى تاريخ الترصيد هو رصيد نهاية الفترة . ونفس المنطق ينسحب على حسابات الخصوم . وعلى هذا الأساس يمكن القول أن كل حساب من الحسابات يظهر به الرصيد الموجود فيه فى بداية الفترة ، والمتغيرات التى طرأت

---

(١) اتبع هذه الطريقة ادواردس ، وهرمانسوس ، وسالمونسوس فى كتابهم الممتاز :

James D. Edward, Rogar Hermanson, & R.F. Salmonson, Accounting: A Programmed Text, (Homewood : Ill. : Richard D. Irwin, Inc. 1967), P. 64

عليه من زيادة أو نقص خلال الفترة ، ويظهر به الرصيد الموجود فى نهاية الفترة . ويظهر رصيد أول الفترة فى حسابات الاصول فى الجانب الايمن منها ، وتسجل الزيادة فى نفس الجانب ، ويسجل النقص فى الجانب الايسر ويظهر فيه رصيد آخر الفترة . أى ان كل حساب من حسابات الأصول يمكن التعبير عنه فى صورة المعادلة التالية :

مجموع الجانب الايمن = مجموع الجانب الايسر

الرصيد الموجود أول الفترة + الزيادة = النقص + الرصيد الموجود فى نهاية الفترة .

ونفس المنطق ينسحب بصورة عكسية على حسابات الخصوم كما يتضح من المعادلة التالية :

مجموع الجانب الايمن = مجموع الجانب الايسر

النقص + الرصيد الموجود فى نهاية الفترة = الرصيد الموجود فى أول الفترة + الزيادة .

ويوضح المثال الوارد فى الصفحة التالية العلاقة بين الميزانية العمومية فى تاريخ معين وأرصدة حساباتها فى بداية الفترة التالية لذلك التاريخ .

ويتضح من تفحص العلاقات بين الحسابات الموضحة فيما بعد والميزانية العمومية ان رصيد أول الفترة يعامل معاملة الزيادة فى الحساب . أى ان أرصدة حسابات الأصول التى تظهر فى الجانب الايمن من الميزانية تظهر فى الجانب الايمن من حساباتها وأرصدة حسابات الخصوم التى تظهر فى الجانب الايسر من الميزانية تظهر فى الجانب الايسر من حساباتها .

ويطلق على الجانب الايمن من أى حساب (سواء كان حساب أصول أو حساب خصوم او حساب ايرادات او حساب مصروفات) الجانب المدين كما

يطلق على الجانب الايسر من أى حساب الجانب الدائن . وذلك بالطبع مع مراعاة ان الجانب الايمن المدين فى حسابات الأصول هو الجانب الذى تزداد فيه والجانب الايسر الدائن لها هو الجانب الذى تنقص فيه . أما حسابات الخصوم فهى تزداد فى جانبها الايسر الدائن وتنقص فى جانبها الايمن المدين . ويترتب على ذلك ان زيادة الاصول يتم اثباتها عن طريق جعل حساباتها مدينة (اى تسجيلها فى الجانب الايمن فيها) ، وان نقص الاصول يتم اثباته بجعل حساباتها دائنة ، والعكس صحيح بالنسبة للخصوم ، اى يتم اثبات زيادتها بجعل حساباتها دائنة ، ويتم اثبات نقصها بجعل حساباتها مدينة .

الميزانية العمومية فى ١٩٨١/١٢/٣١

الأصول	جنيه	الخصوم	جنيه
مبانى	٧٥٫٠٠٠	رأس المال	١٨٠٫٠٠٠
أثاث	٣٥٫٠٠٠	الأرباح المحتجزة	٣٩٫٠٠٠
بضاعة	٩٢٫٠٠٠	قرض من البنك	٤٠٫٠٠٠
مدينون	٤٦٫٠٠٠	دائنون	٣٣٫٠٠٠
نقدية	٦٤٫٠٠٠	أوراق دفع	٢٠٫٠٠٠
	٣١٢٫٠٠٠		٣١٢٫٠٠٠

وتظهر الحسابات الواردة فى الميزانية السابقة فى ١٩٨٢/١/١ كالآتى :

زيادة — حساب المبانى — نقص

جنيه		جنيه	
٧٥ر٠٠٠	رصيد		

زيادة — حساب الأثاث — نقص

جنيه		جنيه	
٣٥ر٠٠٠	رصيد		

زيادة — حساب البضاعة — نقص

جنيه		جنيه	
٩٢ر٠٠٠	رصيد		

زيادة — حساب المدينون — نقص

جنيه		جنيه	
٤٦ر٠٠٠	رصيد		

زيادة — حساب النقدية — نقص

جنيه		جنيه	
٦٤ر٠٠٠	رصيد		

نقص — حساب رأس المال — زيادة

جنيه		جنيه	
		١٨٠ر٠٠٠	رصيد

نقص — حساب الارباح المحتجزة — زيادة

جنيه		جنيه	
		٣٩ر٠٠٠	رصيد

نقص — حساب قرض البنك — زيادة

جنيه		جنيه	
		٤٠ر٠٠٠	رصيد

نقص — حساب الدائنين — زيادة

جنيه		جنيه	
		٣٣ر٠٠٠	رصيد

نقص — حساب أوراق الدفع — زيادة

		جنيه	
		٢٠ر٠٠٠	رصيد

٣ - حسابات الايرادات والمصروفات :

لا شك فى أنه من الممكن ان يتم تسجيل جميع العمليات التى يقوم بها المشروع فى حسابات الأصول والخصوم . إلا ان الغالبية العظمى من عمليات اى مشروع تتمثل فى الواقع فى عمليات تتعلق فى احد طرفيها بالإيرادات التى يحصل عليها المشروع ، أو المصروفات التى يتحملها ، او التكاليف التى يستنفدها فى سبيل الحصول على تلك الإيرادات . وكما سبق ان اوضحنا فى الفصل المتقدم ، فإن عمليات الإيرادات والمصروفات ينعكس أثرها على حقوق الملكية فى الحساب الذى خصصناه لذلك واطلقنا عليه الارباح المحتجزة . ولما كانت تفاصيل عمليات الإيرادات والمصروفات غالبا ما تكون كثيرة العدد ومتعددة الأثر ، فإن ادماجها

كلها فى حساب واحد ، حساب الأرباح المحتجزة ، حتى تصبح فى صلب معادلة الميزانية يصبح أمرا غير عمليا . ولو تصورنا حساب الأرباح المحتجزة فى هذه الحالة لتوقعنا ان يصبح من الطول بحيث يغطى عددا كبيرا جدا من الصفحات حيث يسجل فيه فى هذه الحالة كل عمليات الإيرادات والمصروفات . وكما سبق أن ذكرنا ايضا ، ولهذه الأسباب ، فإنه يصبح من المستحسن تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات فى مجموعة مستقلة من الحسابات ، بحيث تظهر تفاصيلها بصورة مفيدة ومنسقة ، وبحيث تمكننا من أعداد الحساب الختامى السابق التعرض له ، وعلى ان يكتفى باظهار الأثر النهائى لعملية المقاصة بين مجموعة حسابات الإيرادات ومجموعة حسابات المصروفات على حقوق الملكية فى حساب الأرباح المحتجزة .

وتعتبر الإيرادات مصدرا من مصادر الحصول على الأصول مثلها فى ذلك مثل حقوق الملكية والإلتزامات . فحقوق الملكية تمثل ما يقدمه الملاك للمشروع فى سبيل الحصول على أصول ، وتمثل الإلتزامات ما يقدمه الغير (بخلاف الملاك) المشروع من موارد مالية تساعده فى تمويل الحصول على أصول ، وتمثل الإيرادات ما يحصل عليه المشروع من أصول مختلفة مقابل مزاولة نشاطه فى تقديم السلع والخدمات الى عملائه . وتأسيسا على ذلك فإن حسابات الإيرادات تعامل معاملة حقوق الملكية والإلتزامات من حيث اثبات العمليات فيها . فيتم اثبات الزيادة فى الجانب الايسر منها كما يتم اثبات النقص فى الجانب الايمن منها .

ولتوضيح ما تقدم افترض ان شركة التجارة الحديثة قامت بالعمليات الآتية :

أ - ادت خدمات لعملاء بلغت ايراداتها منها ١٠١٥٠ جنيه تحصل منها نقدا ٨٥٠ جنيه .

ب ـ باعت بضاعة إلى عملائها بمبلغ ٣٠ر٠٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ٢٥ر٠٠٠ جنيه .

جـ ـ حصلت فوائد على حساب العملاء على المبالغ المستحقة لها قبلهم بلغت ٤٥٠ جنيه نقداً .

فان أثر هذه العمليات على الحسابات المختلفة يكون كالآتى :

مدين — حساب مبيعات البضاعة (ايرادات) — دائن

جنيه (مدين)		جنيه (دائن)	
		٣٠ر٠٠٠	(ب)

مدين — حساب مبيعات الخدمات (ايرادات) — دائن

جنيه (مدين)		جنيه (دائن)	
		١ر٢٥٠	(أ)

مدين — حساب ايرادات الفوائد (ايرادات) — دائن

جنيه (مدين)		جنيه (دائن)	
		٤٥٠	(جـ)

مدين — حساب النقدية (أصول) — دائن

جنيه (مدين)		جنيه (دائن)	
٨٥٠	(أ)		
٢٥ر٠٠٠	(ب)		
٤٥٠	(جـ)		

مدين — حساب العملاء (أصول) — دائن

جنيه (مدين)		جنيه (دائن)	
٤٠٠	(أ)		
٥ر٠٠٠	(ب)		

ويلاحظ ان العملية (أ) أدت إلى زيادة الإيرادات (حساب مبيعات الخدمات) بمبلغ ١٢٥٠ جنيه مقابل زيادة النقدية (أصول) بمبلغ ٨٥٠ جنيه والعملاء (أصول) بمبلغ ٤٠٠ جنيه ، وقد أدت العملية (ب) إلى زيادة النقدية بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه وزيادة العملاء بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه مقابل زيادة الإيرادات (مبيعات البضاعة) بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه . هذا وقد تجاهلنا تكلفة البضاعة المباعة بصفة مؤقتة ، أما العملية (ج) فقد أدت إلى زيادة النقدية ، وزيادة الإيرادات (الفوائد) بمبلغ ٤٥٠ جنيه . لاحظ أن زيادة الأصول تقع فى الجانب الأيمن (المدين) من حساباتها وزيادة الإيرادات تقع فى الجانب الأيسر (الدائن) من حساباتها .

وتعامل حسابات المصروفات عكس معاملة حسابات الإيرادات . ذلك أولا لأن المصروفات يترتب عليها إما استخدام أصول (أى نقص فى الأصول) أو زيادة فى الإلتزامات ، وثانيا ، لأن أثرها عكسى على حقوق الملكية . فالأصول تمثل موارد إقتصادية متاحة للمشروع للاستخدام فى مزاولة نشاطه ، وعندما يتم استخدامها أو استنفاد خدماتها فإن تكلفة ذلك الجزء المستخدم أو المستنفد تتحول إلى مصروف ، ومن ثم تؤدى إلى نقص قيمة الموارد الإقتصادية المتاحة للمشروع للاستخدام فى فترات مقبلة . كما أن المشروع قد ينفق موارد مالية (نقدية) أو يتحمل التزامات فى سبيل الحصول على خدمات العاملين فى مزاولة نشاطه ، وهى تتمثل فى الأجور المدفوعة أو المستحقة لهؤلاء العاملين . ويقابل نقص الأصول الناتج عن استخدامها أو استنفاد خدماتها أو انفاقها فى مزاولة نشاط المشروع نقص مماثل فى حقوق الملكية . وعلى هذا الأساس فان حسابات المصروفات تزداد فى جانبها الأيمن (أى بجعلها مدينة) وتنقص فى جانبها الأيسر (أى بجعلها دائنة) . أى بمعنى آخر ، فإن حسابات المصروفات تعامل معاملة حسابات الأصول . ولعل

ذلك يذكرنا بما أطلقنا عليه فى الفصل السابق المعادلة المحاسبية أو معادلة ميزان المراجعة بصيغتها التفصيلية كالآتى :

الأصول + المصروفات = الخصوم + الإيرادات

حيث تمثل المصروفات والإيرادات تلك التى تتعلق بالفترة المحاسبية ، وحيث تمثل الأصول والخصوم أرصدة نهاية الفترة ولا تحتوى على أرباح الفترة .

ولتوضيح المعالجة المحاسبية لحسابات المصروفات دعنا نفترض أن شركة التجارة الحديثة قامت بالآتى :

د — دفعت أجور نقدية لعمال الصيانة فى سبيل أداء خدمات لعملائها قدرها ٦٤٠ جنيه وما زال مستحقا لهم ٣٢٠ جنيه .

هـ — بلغت تكلفة البضاعة المباعة للعملاء ٢١٫٣٥٠ جنيه .

و — قامت الشركة بسداد الايجار عن الفتره وقدره ٥٧٠ جنيه . ويكون أثر هذه العمليات على الحسابات المختلفة كالآتى :

مدين — حساب الأجور (مصروفات) — دائن

جنيه			
٩٦٠	(د)		

مدين — حساب الأجور المستحقة (التزامات) — دائن

		جنيه	
		٣٢٠	(د)

مدين — حساب النقدية (أصول) — دائن

جنيه		جنيه	
٨٥٠	(أ)	٦٤٠	(د)
٢٥٫٠٠٠	(ب)	٧٥٠	(و)
٤٠٠	(ﺣ)		

مدين　　　　حساب البضاعة (أصول)　　　　دائن

جنيه	مدين	جنيه	دائن
		٢١٫٣٥٠	(هـ)

مدين　　　　حساب الإيجار (مصروفات)　　　　دائن

جنيه	مدين	جنيه	دائن
٧٥٠	(و)		

مدين　　　　حساب تكلفة البضاعة المباعة (مصروفات)　　　　دائن

جنيه	مدين	جنيه	دائن
٢١٫٣٥٠	(هـ)		

ويلاحظ أن العمليات (أ) ، (ب) ، (جـ) فى حساب النقدية تمثل عمليات الإيرادات فى المثال السابق .

وقد أدت العملية (د) إلى زياده الأجور (مصروفات) بمبلغ ٩٦٠ جنيه مقابل نقص النقدية بما سدد نقداً وقدره ٦٤٠ جنيه ، وزياده الإلتزامات (أجور مستحقة) بمبلغ ٣٢٠ جنيه ، وتمثل الأجور المستحقة التزاما على المنشأه للعاملين لأنها حصلت على الخدمة منهم دون الوفاء بقيمتها لهم ، وبذلك فيؤدى الحصول على الخدمة إلى زياده المصروفات كما يؤدى عدم سداد قيمة الخدمة التى استفادت بها المنشأه إلى زياده إلتزاماتها . أما العملية (هـ) فقد أدت إلى نقص البضاعة (أصول) بمبلغ ٢١٫٣٥٠ جنيه مقابل زياده تكلفة البضاعة المباعة (مصروفات) بنفس المبلغ . وأدت العملية (و) إلى نقص النقدية مقابل زياده الإيجار (مصروفات) بمبلغ ٧٥٠ جنيه .

ورغم دواعى الحاجة التى تضطرنا إلى تفصيل حسابات الإيرادات والمصروفات فى حسابات مستقله لتسجيل العمليات التى تتعلق بها خلال الفترة المحاسبية ، فإن هذه

الحسابات يتم تحويلها جميعا فى نهاية الفتره إلى حساب واحد يمثل نتيجة عمليات المشروع ، ومن خلاله تتم مقابلة الإيرادات بالمصروفات وهو ما سبق وأطلقنا عليه بصفة مؤقته ، الحساب الختامى . وعلى هذا الأساس يمكن أن نتصور حساب النتيجة فى الصوره البيانية الآتية :

مدين		الحساب الختامى	دائن
حساب المصروفات		حسابات الإيرادات	
مدين	دائن	مدين	دائن
+	−	−	+

ولما كانت نتيجة المقاصة بين حسابات الإيرادات والمصروفات كما تظهر فى الحساب الختامى من أرباح أو خسائر تؤدى إلى زياده أو نقص الأرباح المحتجزه فى حقوق الملكية (على فرض عدم توزيع أرباح)، فإنه يمكن تصوير معادلة الميزانية بيانياً بحيث تتحدد أثر عمليات المشروع المختلفة عليها فى الصوره التالية : (١)

الأصول = حقوق الملكية + الالتزامات

الأصول: مدين	الأصول: دائن	=	حقوق الملكية: مدين	حقوق الملكية: دائن	+	الالتزامات: مدين	الالتزامات: دائن
+	−		−	+		−	+

المصروفات		الايرادات	
+	−	−	+

(١) أنظر ادواردس ، هرماسون ، وسالمونسون ، المرجع السابق ذكره ، ص ٦٩ .

ولا تخرج عمليات المشروع التى يتم تسجيلها فى المحاسبة المالية عملياً عن هذه المجموعات الخمسة من الحسابات . ويهتم المحاسب بتسجيل أثر أو آثار كل عملية من هذه العمليات على كل من هذه الحسابات .

٤ — دليل الحسابات ودفاتر الأستاذ وقواعد إثبات العمليات :

يختلف عدد الحسابات الملائمة لمشروع معين طبقاً لطبيعة نشاط المشروع وحجم عملياته ومدى تنوعها . غير أنه يمكن القول بصفة عامة أن هذه الحسابات ترتبط إرتباطاً وثيقاً بالعناصر التى تظهر فى الميزانية العمومية للمشروع وفى حسابه الختامى . ومن ثم تنقسم الحسابات عموماً إلى مجموعتين عريضتين هما : حسابات الميزانية ، وحسابات النتيجة . وتنقسم حسابات الميزانية كما سبق أن رأينا إلى حسابات أصول وحسابات حقوق ملكية وحسابات التزامات ، كما تنقسم حسابات النتيجة إلى حسابات إيرادات، وحسابات مصروفات، ويطلق على حسابات النتيجة فى كثير من الأحيان « الحسابات الاسمية ».

ويطلق على قائمة الحسابات التى يستخدمها المشروع إصطلاح «الدليل المحاسبى» Chart of Accounts ويطلق على الدفتر (أو الدفاتر) التى تحتوى على هذه الحسابات إصطلاح « دفتر الأستاذ » Ledger ويكون لكل حساب من الحسابات فى هذا الدفتر صفحة أو مجموعة من الصفحات على حسب تعدد العمليات التى تتعلق به . وينقسم كل حساب فى الصفحة أو الصفحات المخصصة له ، كما سبق أن ذكرنا ، إلى جانبين : الأيمن يطلق عليه الجانب المدين، والأيسر يطلق عليه الجانب الدائن . ويحتوى كل جانب من الجانبين على خانات توضح الآتى:

المبلغ : ويوضح قيمة العملية بالجنيهات والمليمات (أو بأى وحدات نقدية أخرى) :

البيان : وهو يمثل توضيح مختصر للعملية (أثرها على الحساب المقابل) .

رقم المستند : وهو المصدر الذى يمثل سند تمام العملية وآثارها وقيمتها .

التاريخ : وهو تاريخ اتمام العملية .

ويمكن تعريف الحساب بصفة عامة بأنه أداة لتسجيل العمليات التى يقوم بها المشروع معبراً عنها بوحدات قياس نقدية . ويتخذ الحساب فى صورته المقسمة الشكل الآتى :

حساب استاذ

مدين　　　　اسم الحساب　　　　دائن

مليم جنيه	بيان	رقم المستند	التاريخ	مليم جنيه	بيان	رقم المستند	التاريخ

وقبل اجراء قيد العمليات التى يقوم بها المشروع فى الحسابات التى تتأثر بها ، يتم تحليل هذه العمليات لتحديد الحسابات التى يتم قيدها (اثباتها) فيها . وكما سبق وذكرنا ، فإن أى عمليــة من العمليات التى يقوم بها المشروع يتأثر بها على الأقل حسابين . فإذا جعل أحد الحسابين مديناً ، فلا بد وأن يكون الحساب الآخر دائناً وذلك طبقاً لقاعدة القيد المزدوج التى سبق وان أشرنا إليها أيضاً . ويمكننا تحليل العملية من التعرف على الحساب الذى يجعل مدينا والحساب الذي يجعـل دائنا . وإذا تعددت الحسـابات التى تتأثر بعملية واحدة ، فإن أحد هذه الحسابات أو بعضها يجعل مدينا ويجعل الباقى دائنا . ولا بد أن يتساوى مجموع المبالغ المدينة مع مجموع المبالغ الدائنة فى كل عمليــة من العمليات . وفيما يلى أمثلة عن بعض العمليات وكيفية تحليلها لتحديد الحسابات التى تجعل مدينة والحسابات التى تجعل دائنة . وسوف يجد القارىء أننا قد قمنا باجراء مثل هذا التحليل فى البنود السابقة من هذا الفصل دون أن نتعرض للتعريف به .

تكونت الشركة العامة لصيانة الاجهزة والمعدات الاليكترونية وقامت بالعمليات الآتية :

أ — حصلت الشركة على رأس مال نقدى قدره ٣٥٫٠٠٠ جنيه من مؤسسيها .

ب — قامت بشراء أثاث وتركيبات بمبلغ ١٢٫٢٥٠ جنيه سدد منه نقداً ٩٫٠٠٠ والباقى على الحساب .

حـ — قامت الشركة بشراء سيارة نصف نقل لاستخدامها فى أداء نشاطها بمبلغ ٣٫٢٥٠ جنيه نقداً .

د — قامت الشركة بأداء خدمات لعملائها بلغت ٧٫٣٥٠ جنيه، حصلت منها نقداً على ٤٫٢٥٠ جنيه ، والباقى على الحساب .

هـ — قامت الشركة بسداد مبلغ ٣٥ جنيه قيمة بنزين وزيت وتشحيم استهلكتها سيارة النقل عن الفترة .

و — قامت الشركة بسداد أجور عمالها وموظفيها عن الفترة المنقضية وبلغت ١٫٤٥٠ جنيه .

ويتم تحليل هذه العمليات وإثباتها فى الحسابات كالآتى :

— العملية (أ) — ادت إلى الحصول على نقدية ، أى أن النقدية زادت بمبلغ ٣٥٫٠٠٠ جنيه من المؤسسين تمثل حساب رأس المال ، وقد زاد بنفس القيمة . وبالتالى يجعل حساب النقدية مديناً وحساب رأس المال دائناً ، ويتم إثباتها كالآتى :

مدين — حساب النقدية — دائن

جنيه			جنيه
٣٥٫٠٠٠	(أ)		

مدين — حساب رأس المال — دائن

جنيه		جنيه	
		٣٥ر٠٠٠	(أ)

— العملية (ب) أدت إلى زيادة الأثاث والتركيبات (أصول) ، ونقص النقدية (أصول) ، وزيادة الإلتزامات (خصوم) ويجعل حساب الأثاث والتركيبات مدينا مقابل جعل كل من حسابي النقدية والدائنون دائنا كالآتي :

مدين — حساب النقدية — دائن

جنيه		جنيه	
٣٥ر٠٠٠	(أ)	٩ر٠٠٠	(ب)

مدين — حساب رأس المال — دائن

جنيه		جنيه	
		٣٥ر٠٠٠	(أ)

مدين — حساب الأثاث والتركيبات — دائن

جنيه		جنيه	
١٢ر٣٥٠	(ب)		

مدين — حساب الدائنون — دائن

جنيه		جنيه	
		٣ر٣٥٠	(ب)

— العملية (ح) — تؤدى إلى زيادة السيارات (أصول) مقابل نقص النقدية (أصول) ، أى يجعل حساب السيارات مدينا ويجعل حساب النقدية دائنا .

— العملية (د) — تؤدى إلى زيادة الإيرادات (أي جعل حسابها دائنا)

مقابل زيادة النقدية (أى جعل حسابها مدينا) ، وزيادة العملاء (أى جعل حسابهم مدينا لأنهم من الأصول) .

وبإثبات العمليتان (ح) ، (د) فى الحسابات الخاصة بها تصبح مجموعة الحسابات كالآتى :

مدين — حساب النقدية — دائن

جنيه			جنيه	
٢٥٫٠٠٠	(أ)	‖	٩٫٠٠٠	(ب)
٤٫٢٥٠	(د)	‖	٣٫٢٥٠	(ح)

مدين — حساب رأس المال — دائن

			جنيه	
		‖	٢٥٫٠٠٠	(أ)

مدين — حساب الأثاث والتركيبات — دائن

جنيه				
١٢٫٢٥٠	(ب)	‖		

مدين — حساب الدائنون — دائن

			جنيه	
		‖	٣٫٢٥٠	(ب)

مدين — حساب السيارات — دائن

جنيه				
٣٫٢٥٠	(ح)	‖		

مدين		حساب الايرادات	دائن
		جنيه	
		٧٫٣٥٠	(د)

مدين		حساب العملاء	دائن
جنيه			
٣٫١٠٠	(د)		

العملية (ه) ـــ تؤدى إلى نقص النقدية مقـابل زيادة المصروفات (وقود وزيوت) بمبلغ ٣٥ جنيه ، أى يجعل حساب المصروفات : وقود وزيوت مدينا ويجعل حساب النقدية دائنا .

العملية و ـــ تؤدى الى نقص النقدية مقابل زيادة المصروفات (أجور) بمبلغ ١٫٤٥٠ جنيه ، أى يجعل حساب المصروفات ـــ أجور مدينا ويجعل حساب النقدية دائنا .

والمطلوب منك هو تصوير كل الحسابات الملائمة بعد اثبات العمليتين (ه)، (و) .

ولعله من الواضح الآن أن جعل أى حساب مدينا يعنى إثبات العملية فى جانبه الأيمن ، وجعل أى حساب دائنا يعنى اثبات العملية فى جانبه الأيسر . وقد جرى العرف المحاسبي على استبدال لفظة مدين باصطلاح «منه» واستبدال لفظة «دائن» باصطلاح «له» . كما جرى العرف المحاسبي أيضا على اختصار لفظة «حساب» واستبدالها باصطلاح «ح/» . فبدلا من أن نقول «حساب النقدية» مثلا نقول «ح/ النقدية» .

وكما يتضح من المثال السابق فان تحليل العمليات يعنى تحديد الحسابات التى تجعل مدينة والمبالغ التي تجعل مدينة بها ، وتحديد الحسابات التى تجعل دائنة

والمبالغ التى تجعل دائنة بها . وعلى سبيل المثال اذا كانت العملية تؤدى الى زيادة أحد حسابات الأصول وجعله مدينا ، فان طرفها الدائن يمكن أن يؤدى الى أى من الحالات التالية :

١ - جعل أحد حسابات الأصول الأخرى دائنا بالقيمة ومثال ذلك تحصيل نقدية من عملاء .

٢ - جعل أحد حسابات الالتزامات دائنا بالقيمة ومثال ذلك شراء أحد الأصول على الحساب أو الحصول على قرض من البنك .

٣ - جعل أحد حسابات حقوق الملكية دائنا بالقيمة ومثال ذلك زيادة رأس المال .

٤ - جعل أحد حسابات الإيرادات دائنا بالقيمة ومثال ذلك بيع بضاعة نقداً أو على الحساب .

٥ - جعل أحد حسابات المصروفات دائنا بالقيمة ونرجىء اعطاء مثال على ذلك لمعالجة العمليات المستمرة وتصحيح الأخطاء .

٦ - جعل اى مزيج من الأقسام الخمسة السابقة دائنا بالقيمة مثل شراء بضاعة وعدم سداد القيمة بالكامل .

وفى كل الأحوال لابد وأن يتساوى مجموع الطرف المدين مع مجموع الطرف الدائن للعملية . ذلك بالضرورة حتى تتحقق قاعدة القيد المزدوج ويتحقق توازن معادلة الميزانية بصفة مستمرة .

وتتلخص قواعد تحليل العمليات لتحديد طرفيها المدين والدائن فى الآتى :

المدين يؤدى الى:	الدائن يؤدى الى :
١) زيادة الأصول	١) نقص الأصول
٢) زيادة المصروفات	٢) نقص المصروفات
٣) نقص حقوق الملكية	٣) زيادة حقوق الملكية
٤) نقص الإلتزامات	٤) زيادة الإلتزامات
٥) نقص الإيرادات	٥) زيادة الإيرادات

هذا ونختتم هذا البند بمثال توضيحى لأهم النقاط التى ابرزناها فيه .

فيما يلى دليل الحسابات الخاص بالشركة العربية للخدمات والتجارة .

رقم الحساب	اسم الحساب	رقم الحساب	اسم الحساب
	أولا : الأصول		ثالثا : الايرادات
١٠١	مبانى	٥٠١	مبيعات البضاعة
١٠٢	سيارات	٥٠٢	ايرادات الخدمات
١٠٣	عدد وأدوات		رابعاً : المصروفات
٢٠١	بضاعة	٦٠١	الأجور
٢٠٢	عملاء	٦٠٢	تكلفة البضاعة المباعة
٢٠٣	أوراق قبض	٦٠٣	أدوات ومهمات صيانة
٢٠٤	نقدية	٦٠٤	وقود وزيوت
	ثانيا : الخصوم	٦٠٥	مياه وانارة
٣٠١	رأس المال	٦٠٦	إعلان ودعاية
٣٠٢	الأرباح المحجوزة	٦٠٧	مصروفات متنوعة
٤٠٠	الموردون		
٤٠١	الدائنون		
٤٠٢	المصروفات المستحقة		

وقد تأسست الشركة فى ١٩٧٥/١/١ وقامت بالعمليات الآتية :

أ — بلغ رأس المال المدفوع فى ١٩٧٥/١/١ مبلغ ١٥٠٠٠٠ر جنيه .

ب — قامت الشركة بشراء مبنى لمزاولة عملياتها فيه كامل التجهيزات بمبلغ ٤٠٠٠٠ر جنية سددت نقداً فى ١٩٧٥/١/٥ .

حـ — قامت الشركة بتاريخ ١/٧ بشراء سيارتين بمبلغ ١١٥٠٠ر جنيه على الحساب .

د — قامت الشركة بتاريخ ١/١٠ بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٢٫٤٦٠ جنيه على الحساب .

هـ — بتاريخ ١٢ / ١ قامت الشركة بشراء بضائع للاتجار فيها بلغت تكلفتها ٦٧٫٥٠٠ جنيه ، سدد من ثمنها ٤٢٫٣٥٠ جنيه والباقى على الحساب .

و — حصلت الشركة مبلغ ٢٫٢٥٠ جنيه من عملائها بتاريخ ١/١٤ .

ز — باعت الشركة ما تكلفته ٣٠٫٠٠٠ جنيه من البضائع بمبلغ ٤٢٫٠٠٠ جنيه تحصل نصفها نقداً وحصلت على اوراق قبض من العملاء بالباقى ، وذلك بتاريخ ١٦ / ١ .

ح — اشترت الشركة عدد وأدوات بتاريخ ١٩ / ١ بمبلغ ٦٫٣٠٠ جنيه على الحساب .

ط — سددت الشركة مصروفات دعاية وأعلان بتاريخ ٢٢ /١ بلغت قيمتها ٣٦٠ جنيه .

ى — قامت الشركة بأداء خدمات صيانة لعملائها نقدا بتاريخ ٢٤ / ١ بلغت قيمتها ٣٫٢٥٠ جنيه وقد بلغت تكلفة أدوات ومهمات الصيانة المستخدمة ٤٧٠ جنيه سددت نقداً .

ك — قامت الشركة بتاريخ ٢٦ / ١ بتحصيل ١٥٫٠٠٠ جنيه من أوراق القبض .

ل — بتاريخ ٣١ / ١ قامت الشركة بسداد الأجور المستحقة عن الشهر والبالغ قيمتها ٢٫٧٥٠ جنيه ، والمياه والانارة عن الشهر والبالغ قيمتها ٧٦٠ جنيه ، كما بلغت المصروفات المتنوعة من بريد وتليفون وخلافه التى تم سدادها عن الشهر مبلغ ١٢٠ جنيه .

م — بلغت مصروفات الدعاية والأعلان المستحقة عن الشهر والتى لم تسدد

بعد ١٤٠ جنيه .

والمطلوب : (١) تحليل العمليات السابقة لتحديد الحساب أو الحسابات المدينة ، والحساب أو الحسابات الدائنة فى كل عملية . قم بأعداد قائمة لها جانبان ، الجانب الايمن يوضح رقم الحساب المدين فى العملية والمبلغ المدين به ، والجانب الايسر يوضح رقم الحساب الدائن فى العملية والمبلغ الدائن به .

(٢) قم بتصوير حسابات الأستاذ اللازمة .

وتوضح القائمة المعروضة فى الصفحة التالية المطلوب الأول .

ومن واقع هذه القائمة تكون حسابات الأستاذ فى صورتها المبسطة على الوجه التالى :

منه — ح/١٠١ (مبانى) — له

جنيه		
٤٠٫٠٠٠	(ب)	

منه — ح/١٠٢ (سيارات) — له

جنيه		
١١٫٥٠٠	(ح)	

وللوفاء بالمطلوب الأول نقوم بتحليل العمليات كما يتضح من القائمة التالية ـ :

رقم العملية	الطرف المدين		الطرف الدائن		تاريخ العملية	بيان العملية
	رقم الحساب	المبلغ (جنيه)	رقم الحساب	المبلغ (جنيه)		
ا	٢٠٤	١٥٠ر٠٠٠	٣٠١	١٥٠ر٠٠٠	١٩٧٥/١/١	الحصول على راس المال نقدا
ب	١٠١	٤٠ر٠٠٠	٢٠٤	٤٠ر٠٠٠	١٩٧٥/١/٥	شراء مبانى نقدا
حـ	١٠٢	١١ر٥٠٠	٤٠١	١١ر٥٠٠	١٩٧٥/١/٧	شراء سيارات على الحساب
د	٢٠٢	٣ر٤٦٠	٥٠٢	٣ر٤٦٠	٧٥/١/١٠	استحقاق ايرادات
هـ	٢٠١	٦٧ر٥٠٠	٢٠٤	٤٢ر٣٥٠	٧٥/١/١٣	شراء بضاعه نقدا
			٤٠١	٢٥ر١٥٠		وعلى الحساب
و	٢٠٤	٢ر٢٥٠	٢٠٢	٢ر٢٥٠	٧٥/١/١٤	تحصيل نقديه من العملاء
ز	٢٠٤	٢١ر٠٠٠				مبيعات بضاعة نقدا
	٢٠٣	٢١ر٠٠٠	٥٠١	٤٢ر٠٠٠	٧٥/١/١٦	وعلى الحساب
	٦٠٢	٣٠ر٠٠٠	٢٠١	٣٠ر٠٠٠		تكلفه البضاعه المباعه
ح	١٠٣	٦ر٣٠٠	٤٠١	٦ر٣٠٠	٧٥/١/١٩	شراءعدد وأدوات على الحساب
ط	٦٠٦	٣٦٠	٣٠٤	٣٦٠	٧٥/١/٢٢	سداد مصروفات دعاية واعلان
ى	٢٠٤	٣ر٢٥٠	٥٠٢	٣ر٢٥٠	٧٥/١/٢٤	ايرادات خدمات نقدا
	٦٠٣	٤٧٠	٢٠٤	٤٧٠		ادوات ومهمات صيانه نقدا
ك	٢٠٤	١٥ر٠٠٠	٢٠٣	١٥ر٠٠٠	٧٥/١/٢٦	تحصيل اوراق قبض
	٦٠١	٢ر٧٥٠				سداد الاجور
	٦٠٥	٧٦٠				والمياه والانارة
	٦٠٧	١٣٠	٢٠٤	٣ر٦٣٠	٧٥/١/٣١	والمصروفات المتنوعه نقدا
م	٦٠٦	١٤٠	٤٠٢	١٤٠	٧٥/١/٣١	مصروفات دعاية واعلان مستحقه

منه ح/ ١٠٣ (عدد وأدوات) له

منه			له
٦ر٣٠٠	(ح)		

منه ح/ ٢٠١ (بضاعة) له

منه			له
٦٧ر٥٠٠	(هـ)	٢٠ر٠٠٠	(ز)

منه ح/ ٢٠٢ (عملاء) له

منه			له
٣ر٤٦٠	(د)	٢ر٢٥٠	(و)

منه ح/ ٢٠٣ (أوراق قبض) له

منه			له
٢١ر٠٠٠	(ز)	١٥ر٠٠٠	(ك)

منه ح/ ٢٠٤ (النقدية) له

منه			له
١٥٠ر٠٠٠	(ا)	٤٠ر٠٠٠	(ب)
٢ر٢٥٠	(و)	٤٢ر٣٥٠	(هـ)
٢١ر٠٠٠	(ز)	٣٦٠	(ط)
٣ر٢٥٠	(ى)	٤٧٠	(ى)
١٥ر٠٠٠	(ك)	٣ر٦٣٠	(ل)

ح/ ٣٠١ (رأس المال)

منه	له
	١٥٠ر٠٠٠ (أ)

ح/ ٤٠١ (الدائنون)

منه	له
	١١ر٥٠٠ (ج)
	٦ر٠٠٠ (ح)

ح/ ٣٠٢ (الأرباح المحجوزة)

منه	له

ح/ ٥٠٢ (ايرادات الخدمات)

منه	له
	٣ر٤٦٠ (ه)
	٣ر٢٥٠ (ى)

ح/ ٤٠٢ (المصروفات المستحقة)

منه	له
	١٤٠ (م)

ح/ ٦٠٣ (تكلفة البضاعة المباعة)

منه	له
٣٠ر٠٠٠ (ز)	

ح/ ٥٠١ (مبيعات البضاعة)

منه	له
	٤٢ر٠٠٠ (ز)

منه — ٤٠٠/ح (الموردون) — له

		١٥٠ر٢٥	« ه »

منه — ٦٠٣/ح (ادوات ومهمات) — له

٤٧٠	(ى)		

منه — ٦٠١/ح (الأجور) — له

٢٫٧٥٠	(ل)		

منه — ٦٠٥/ح (مياه وانارة) — له

٧٦٠	(ل)		

منه — ٦٠٤/ح (وقود وزيوت) — له

منه — ٦٠٦/ح (اعلان ودعاية) — له

٣٦٠	(ط)		
١٤٠	(م)		

منه — ٦٠٧/ح (مصروفات متنوعة) — له

١٢٠	(ل)		

ويلاحظ أننا لم نلتزم بتفاصيل نموذج حسابات الأستاذ كما هو موضح فى بداية هذا البند ، وعمدنا إلى تبسيطه إلى أقصى حد ممكن حتى نركز انتباهنا على علاقة عملية تحليل العمليات بعملية إثباتها فى حسابات الأستاذ ، فاذا قمنا باعادة تصوير حساب النقدية فى المثال المتقدم (ح/٢٠٤) طبقا للنموذج الوارد فى بداية هذا البند لظهر على الصورة التالية :

منه　　　　　　ح/٢٠٤ (ح/النقدية)　　　　　　له

مليم	جنيه	بيان	رقم المستند	التاريخ	مليم	جنيه	بيان	رقم المستند	التاريخ
—	١٥٠ر٠٠٠	رأس المال	أ	٧٥/١/ ١	—	٤٠ر٠٠٠	شراء مبانى	ب	٧٥/١/ ٥
—	٢ر٢٥٠	متحصل من عملاء	و	٧٥/١/١٤	—	٤٢ر٢٥٠	شراء بضاعة	هـ	٧٥/١/١٢
—	١١ر٠٠٠	مبيعات بضاعة	ز	٧٥/١/١٦	—	٣٦٠	مصروفات دعاية وإعلان	ط	٧٥/١/٢٢
—	٣ر٢٥٠	خدمات مباعة	ى	٧٥/١/٢٤					
—	١٥ر٠٠٠	متحصل من أوراق قبض	ك	٧٥/١/٢٦	—	٤٧٠	أدوات ومهمات	ى	٧٥/١/٢٤
						٣ر٦٣٠	سداد مصروفات	ل	٧٥/١/٣١
					—	١٠٤ر٦٩٠	رصيد آخر الشهر		
—	١٩١ر٥٠٠				-	١٩١ر٥٠٠			

٥ — ترصيد الحسابات واعداد ميزان المراجعة :

سبق أن ذكرنا أن ترصيد الحسابات هو عبارة عن عملية تجميع لكل من الجانبين الخاصين بكل حساب ، واستخراج الفرق بينهما على طريقة المتمم الحسابى للجانب الأصغر ليصل إلى مجموع الجانب الأكبر . ففى حساب النقدية الموضح بعاليه نجد أن الجانب المدين يبلغ مجموعه ١٩١ر٥٠٠ جنيه بينما الجانب الدائن

يبلغ مجموعه ٨٦٫٨٢٠ جنيه ليكون الفرق ١٠٤٫٦٨٠ جنيه وهو يمثل المتمم الحسابي للجانب الدائن ليصبح مجموعه مساويا لمجموع الجانب المدين (الأكبر) . وسبق أن أطلقنا على هذا المتمم الحسابي اصطلاح « رصيد نهاية الفترة » تمييزا له عن رصيد بداية الفترة الذى يمثل أصل الموجود فى الحساب فى بداية الفترة . ويلاحظ ايضا أن حساب النقدية لم يظهر فيه رصيد فى بداية الشهر لأن الشركة بدأت عملياتها حينئذ ولم تكن هناك مبالغ نقدية موجودة من الشهر السابق حتى تمثل رصيد بداية الشهر الحالى (يناير). وعلى هذا الأساس فإن رصيد نهاية شهر يناير يكون هو رصيد بداية شهر فبراير ، ويظهر فى الجانب المدين من الحساب فى بداية شهر فبراير حيث يمثل النقدية الموجودة حينئذ .

ويمثل رصيد نهاية الفترة نتيجة تفاعل العمليات المختلفة التى تتعلق بحساب معين خلال الفترة . فرصيد النقدية مثلا يمثل نتيجة المقاصة بين المتحصلات (العمليات التى تجعل بها النقدية مدينة) والمدفوعات (العمليات التى تجعل بها النقدية دائنة) . وينسحب نفس المنطق السابق على كل حساب من الحسابات. وبصفة عامة ، فينصرف موقع رصيد بداية الفترة ونهاية الفترة فى حساب النقدية على جميع حسابات الأصول . وعكس المنطق ينصرف على حسابات الخصوم .

وكما سبق أن أوضحنا ايضا فإن مجموع الأرصدة الخاصة بالحسابات المدينة (أى التى تزداد فى جانبها الايمن أى الجانب المدين) لابد وأن يتساوى مع مجموع أرصدة الحسابات الدائنة (أى التى تزداد فى جانبها الايسر أى يجعلها دائنة) . وبمعنى آخر فإن مجموع أرصدة الأصول والمصروفات لابد وأن يتساوى مع مجموع أرصدة الخصوم والإيرادات . وينسحب ذلك على أرصدة بداية الفترة بصفة مستقلة ، كما ينسحب على أرصدة نهاية الفترة بصفة مستقلة ، وهى نتيجة طبيعية لقاعدة القيد المزدوج وضمانا فعالا لتحقق قاعدة المراجعة الحسابية التلقائية ،

وتحقيقا لاستمرار توازن معادلة الميزانية . ويقوم المحاسب بالتحقق من ذلك عن طريق أعداد ما يطلق عليه (ميزان المراجعة) . ولا يخرج ميزان المراجعة عن كونه كشف أو قائمة لها جانبان : أحدهما توضع فيه أرصدة الحسابات المدينة (والتى تظهر كتمم حسابى فى الجانب الدائن من حساباتها) فى نهاية الفترة ، والآخر توضع فيه أرصدة الحسابات الدائنة (والتى تظهر كتمم حسابى للجانب الايمن من حساباتها) فى نهاية الفترة . ويتوازن الميزان عندما يكون مجموع الارصدة المدينة متساويا مع مجموع الارصدة الدائنة .ولابد من أن يتساوى جانبى الميزان إلا إذا وجد خطأ ما يؤدى الى عدم تساويهما .

وإذا قمنا بأعداد ميزان المراجعة للمثال المتقدم (عليك القيام بترصيد باقى الحسابات على غرار حساب النقدية) يظهر كالآتى :

الشركة العربية للخدمات والتجارة : ميزان المراجعة فى ١٩٧٥/١/٣١

رقم الحساب	اسم الحساب	دائن	مدين
		جنيه	جنيه
١٠١	مبانى		٤٠ر٠٠٠
١٠٢	سيارات		١١ر٥٠٠
١٠٣	عدد وأدوات		٦ر٣٠٠
٢٠١	بضاعة		٣٧ر٥٠٠
٢٠٢	عملاء		١ر٢١٠
٢٠٣	أوراق قبض		٦ر٠٠٠
٢٠٤	نقدية		١٠٤ر٦٩٠
٣٠١	رأس المال	١٥٠ر٠٠٠	
٤٠٠	الموردون	٢٥ر١٥٠	
٤٠١	الدائنون	١٧ر٨٠٠	
٤٠٢	المصروفات المستحقة	١٤٠	
٥٠١	مبيعات بضاعة	٤٢ر٠٠٠	
٥٠٢	ايرادات الخدمات	٦ر٧١٠	
٦٠١	الأجور		٢ر٧٥٠
٦٠٢	تكلفة البضاعة المباعة		٣٠ر٠٠٠
٦٠٣	أدوات ومهمات صيانة		٤٧٠
٦٠٥	مياه وإنارة		٧٦٠
٦٠٦	اعلان ودعاية		٥٠٠
٦٠٧	مصروفات متنوعة		١٢٠
		٢٤١ر٨٠٠	٢٤١ر٨٠٠

ويساعد ميزان المراجعة فى تحقيق الأهداف الآتية :

١ — يساعد على التحقق من تساوى أرصدة الحسابات المدينة مع أرصدة الحسابات الدائنة فى دفتر الأستاذ حتى يتحقق استمرار توازن معادلة الميزانية . ويتم ذلك عن طريق ضرورة تساوى مجموع الجانب المدين مع مجموع الجانب الدائن فى الميزان .

٢ — يسهل من عملية اكتشاف الأخطاء ، وتحديدها ، وتصحيحها فى الوقت المناسب .

٣ — يمكن الاعتماد عليه بصدد أعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية ، حيث يظهر أرصدة الحسابات التى تستخدم فى هذا الغرض .

٦ — ميكانيكية القيد المزدوج ودفاتر اليومية :

وضحنا فيما سبق أن إثبات العمليات التى يقوم بها المشروع فى الحسابات الخاصة بها يقتضى القيام بتحليلها لتحديد الحسابات التى تجعل مدينة والحسابات التى تجعل دائنة . ويوضح كل حساب من الحسابات أثر العمليات التى يقوم بها المشروع وتؤثر فى الحساب . فحساب العملاء مثلا يظهر مديونية هؤلاء للمشروع وتطورها والمبالغ التى قام العملاء بسدادها للمشروع . كذلك فإن حساب النقدية مثلا يظهر المعلومات المتعلقة بالحصول على نقدية « فى جانبه المدين » والمتعلقة بالتصرف فى النقدية « فى الجانب الدائن » . وليس من الضرورى أن يظهر الحساب تفاصيل العملية التى أدت الى زيادته أو نقصه رغم أن ذلك يعد ممكنا فى خانة البيان .

ويقوم المحاسبون فى العادة بتنظيم إجراءات تحليل العمليات التى يقوم بها المشروع أولا بأول بحيث يمكن اثباتها فى الحسابات الخاصة بها ، وذلك فى دفاتر منظمة تخصص لهذا الغرض يطلق عليها دفاتر اليومية . ولا يخرج دفتر اليومية

عن كونه سجلا تاريخيا للعمليات التى يقوم بها المشروع مظهرا أثر كل منهـا على الحسابات المختلفة . وعلى هذا الأساس فإن كل عملية يقوم بها المشروع يتم قيدها أولا فى دفتر يومية قبل إثبات آثارها فى الحسابات المعنيـة . ويطلق على دفاتر اليومية ايضاً دفاتر القيد الأولى ، حيث يتم قيد عمليات المشروع فيها أولا بأول طبقا لتسلسلها التاريخى تمهيدا لإثبات آثارها على حسابات الأستاذ . وسوف نتناول فى هذا البند أسهل دفاتر اليومية تصميما ويطلق عليه « دفتر اليومية العامة » على ان نتناول أنواع أخرى من دفاتر اليومية بالشرح فيما بعد .

ويتم تقسيم صفحات دفتر اليومية العامة بحيث تحتوى كل صفحة على الخانات التالية على الأقل :

١ – خانة للمبالغ المدينة .

٢ – خانة للمبالغ الدائنة .

٣ – خانة للبيان يوضح اسم الحساب « أو الحسابات » المدينة ، واسم الحساب « أو الحسابات » الدائنة وشرح مختصر للعملية التى يتم قيدها فى الدفتر .

٤ – خانة لرقم المستند الذى على أساسه يتم تحليل العملية وقيدها فى الدفتر .

٥ – خانة لرقم حساب الأستاذ « أو الحسابات » التى تجعل مدينة ، والحساب « أو الحسابات » التى تجعل دائنة طبقا لتحليل العملية .

٦ – خانة للتاريخ التى تمت فيه العملية .

وعلى هذا الأساس يظهر نموذج دفتر اليومية العامة على الوجه التالى :

دفتر اليومية العامة

التاريخ	حساب الاستاذ	رقم المستند	البيان	له		منه	
				جنيه	مليم	جنيه	مليم
١٩٧٥	١	(١)	حساب النقدية (مدين)		—	١٥٠٠٠٠ر	—
١ يناير	٢٣		حساب رأس المال (دائن)	١٥٠٠٠٠ر	—		
			الحصول على رأس المال نقداً				

ويلاحظ أن الحساب المدين « أو الحسابات المدينة » فى عملية معينة يدون أولا فى دفتر اليومية ويكون فى صورة متقدمة عن الحساب الدائن « أو الحسابات الدائنة » فى نفس العملية . وبعد قيد كل عملية من العمليات فى دفتر اليومية يوضح فى خانة البيان شرح مختصر لها يوضح مضمونها . وبتفحص القيد الذى أوردناه فى النموذج الموضح بعاليه نجد أن حساب النقدية جعل مدينا وحساب رأس المال جعل دائنا . وكما سبق ذكره فإنه فى العادة يتم الاستعاضة عن لفظة « حساب » باصطلاح « ح / » ، كما جرت العادة أن يسبق اسم الحساب المدين بلفظة « من » بدلا من تدوين لفظة « مدين » بعد اسم الحساب ، كما جرت العادة أن يسبق اسم الحساب الدائن بلفظة « الى » بدلا من تدوين لفظة « دائن » بعد اسم الحساب . وعلى هذا الاساس تصبح الصورة العرفية للبيانات الواردة فى خانة البيان فى النموذج السابق كالآتى :

من ح / النقدية — بدلا من « حساب النقدية « مدين » » .

الى ح / رأس المال — بدلا من « حساب رأس المال « دائن » » .

ويطلق على تحليل عمليات المشروع وقيدها فى دفتر اليومية بهذه الطريقة « الإثبات الدفترى » أو « القيد الدفترى » ، ولا بد لكل قيد فى اليومية من طرفان : طرف مدين ويكتب أولا ، وطرف دائن ويكتب بعد الطرف المدين

ومتأخر عنه قليلا الى اليسار ، وذلك تطبيقا لقاعدة القيد المزدوج .

وبعد إثبات العمليات فى دفتر اليومية وتحديد طرفيهما المدين والدائن ، يتم إثبات آثارها فى الحسابات المحددة فى كل قيد كل فى الحساب المخصص له فى دفتر الأستاذ . ويطلق على هذه العملية عملية « الترحيل » من دفتر اليومية الى حسابات الأستاذ . ولذلك نجد ما يبرر وجود خانة فى تقسيم صفحات اليومية يوضح فيها رقم صفحة الأستاذ الذى يتم ترحيل كل طرف من طرفى كل قيد إليها . ويدون رقم صفحة الأستاذ عند القيام بعملية الترحيل .

وتتم عملية الترحيل الى دفاتر الأستاذ فى أى وقت يلى إثبات القيد فى دفتر اليومية وقبل نهاية الفترة المحاسبية ، وعادة ما يتم الترحيل فى الحياة العملية فى نهاية اليوم ، أو الأسبوع ، أو أى فترة دورية أخرى عادة لا تتجاوز شهر ، أو عندما تمتلىء صفحة من صفحات دفتر اليومية . ويمكن أن تتم عملية الترحيل لكل عملية على حدة بكل من جانبيها حسب التسلسل الدفترى فى اليومية العامة ، أو أن يتم ترحيل الجانب المدين لكل العمليات ثم يلى ذلك ترحيل الجانب الدائن لنفس العمليات . ويفضل طبعا أن يتم الترحيل لكل عملية على حدة بكل من جانبيها .

وكما يدون رقم حساب الأستاذ الذى يتم ترحيل الطرف المعين من العملية إليه فى الخانة المخصصة لذلك بدفتر اليومية ، فإنه يصبح من المرغوب فيه تخصيص خانة فى كل من جانبى حساب الأستاذ ليدون فيها رقم صفحة اليومية التى يوجد فيها القيد الذى تم ترحيل أحد طرفيه لحساب المعنى . وغالبا ما تحل هذه الخانة محل خانة رقم المستند فى النموذج الموضح فيما سبق . ويطلق على هذه العملية عملية « الفهرسة المزدوجة » Cross Indexing وتساعد هذه العملية مساعدة فعالة فى تتبع العمليات المختلفة لأغراض المراجعة من ناحية ، كما تفيد فى توضيح العمليات التى تم ترحيلها من اليومية للأستاذ والتى لم يتم ترحيلها بعد .

ويمكن اجمال فوائد استخدام دفاتر اليومية فيما يلى:

١ - تمكن من تدوين العمليات حسب تسلسلها التاريخى ، ومن ثم تمكن من تحديد العمليات الخاصة بكل يوم .

٢ - تمكن من تحليل كل عملية من العمليات الى طرفيها المدين والدائن ، وتوضح مضمون كل عملية حيث تمدنا بشرح مختصر لها .

٣ - تساعد فى عملية الترحيل الى الحسابات فى الوقت المناسب ، وتمكن من الاستغناء عن الشرح المطول لكل عملية فى حسابات الأستاذ .

٤ - تمكن من التحقق من توازن حسابات الأستاذ .

٥ - تساعد فى تتبع الأخطاء الى مصادرها واكتشافها وتصحيحها .

٦ - تمكن من الاستفادة من مزايا مبدأ التخصص وتقسيم العمل ، بصدد توفير البيانات المحاسبية .

وفيما يلى مثال توضيحى لكيفية القيد فى اليومية العامة والترحيل الى حسابات الأستاذ :

ظهرت الميزانية العمومية للشركة العربية للخدمات والتجارة فى ١٩٧٥/١/٣١ كما يلى :

الشركة العربية للخدمات والتجارة

الميزانية العمومية فى ٣١ / ١ / ١٩٧٥

الأصول

البيان	جنيه	جنيه
الأصول الثابتة :		
مبانى	٤٠ر٠٠	
سيارات	١١ر٥٠٠	
عدد وأدوات	٦ر٣٠٠	
		٥٧ر٨٠٠
الأصول المتداولة :		
بضاعة	٢٧ر٥٠٠	
عملاء	١ر٢١٠	
أوراق قبض	٦ر٠٠٠	
نقدية	١٠٤ر٦٩٠	
		١٤٩ر٤٠٠
		٢٠٧ر٢٠٠

الخصوم

البيان	جنيه	جنيه
حقوق الملكية :		
رأس المال	١٥٠ر٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	١٤ر١١٠	
		١٦٤ر١١٠
الإلتزامات :		
دائنون	٤٢ر٩٥٠	
مصروفات مستحقة	١٤٠	
		٤٣ر٠٩٠
		٢٠٧ر٢٠٠

وقد قامت الشركة خلال شهر فبراير بالعمليات الآتية:

التاريخ	العملية
٢ فبراير	(أ) قامت الشركة بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٢ر٦٠٠ جنيه تحصلت نقداً .
٥ فبراير	(ب) باعت بضاعة بمبلغ ٣٢ر٥٠٠ جنيه على الحساب .
٨ فبراير	(حـ) حصلت أوراق قبض قيمتها ٥ر٠٠٠ جنيه .

٨ « (د) سددت الأجور عن الأسبوع والبالغ قيمتها ١٧٣٠ر١ جنيه .

١٠ « (هـ) سددت المصروفات المستحقة والبالغ قدرها ١٤٠ جنيه .

١٣ « (و) سددت الدائنون « مبلغ ٩٥٠ر٤٢ جنيه » نقداً .

١٥ « (ز) اشترت بضاعة نقداً بمبلغ ٥٠٠ر٢٧ جنيه .

١٧ « (ح) حصلت من العملاء مبلغ ٠٠٠ر٢٥ جنيه .

٢٠ « (ط) سددت فاتورة الوقود والزيوت المستخدم فى سيارتها بمبلغ ١٧٦ جنيه .

٢٢ « (ى) اشترت بضاعة على الحساب بمبلغ ٥٠٠ر٢٣ جنيه .

٢٧ « (ك) باعت بضاعة نقداً بمبلغ ٠٠٠ر٤٧ جنيه .

٢٨ « (ل) سددت الأجور عن باقى الشهر والبالغ قدرها ٦٢٠ر٣ جنيه .

٢٨ « (م) سددت فاتورة المياه والانارة البالغ قدرها ٦٩٠ جنيه .

٢٨ « (ه) سددت مصروفات متنوعة بلغ قدرها ١٦٤ جنيه .

٢٨ « (س) بلغت مصروفات الدعاية والاعلان المستحقة عن الشهر ٣٤٠ جنيه ولم تسدد بعد .

٢٨ « (ص) تم حصر تكلفة البضاعة المباعة نقداً وعلى الحساب خلال الشهر ووجد أنها ٦٠٠ر٥٣ جنيه .

ويتم قيد هذه العمليات فى دفتر اليومية العامة للشركة كالآتى :

دفتر اليومية العامة — صفحة (١)

منه	له	البيان	رقم المستند	حساب الأستاذ	التاريخ
					فبراير ١٩٧٥
٣ر٦٠٠		من ح/النقدية	٢ ـ أ	٧	٢
	٣ر٦٠٠	الى ح/ايرادات الخدمات		٤١	
		تحصيل قيمة الخدمات المؤداة للعملاء			
٣٢ر٥٠٠		من ح/العملاء	٢- ب	٥	٥
	٣٢ر٥٠٠	الى ح/مبيعات البضاعة		٤٢	
		بيع بضاعة للعملاء على الحساب			
٥ر٠٠٠		من ح/النقدية	٢ ـ حـ	٧	٨
	٥ر٠٠٠	الى ح/أوراق القبض		٦	
		تحصيل أوراق قبض			
١ر٧٢٠		من ح/الأجور	٢ ـ د	٣١	٨
	١ر٧٢٠	الى ح/النقدية		٧	
		سداد أجور الأسبوع الأول من الشهر			
١٤٠		من ح/المصروفات المستحقة	٢ ـ هـ	٢٨	١٠
	١٤٠	الى ح/النقدية		٧	
		سداد المصروفات المستحقة عن شهر فبراير			
٤٢ر٩٥٠		من ح/الدائنون	٢ ـ و	٢٥	١٣
	٤٢ر٩٥٠	الى ح/النقدية		٧	
		سداد الرصيد المستحق فى بداية الشهر للدائنين			
٨٥ر٩٢٠	٨٥ر٩٢٠	بعده :			

صفحة (٢)

٨٥ر٩٢٠	٨٥ر٩٢٠	ما قبله :			فبراير
٢٧ر٥٠٠		من حـ/البضاعة	٣ – ز	٤	١٥
	٢٧ر٥٠٠	الى حـ/النقدية		٧	
		شراء بضاعة نقداً			
٢٥ر٠٠٠		من حـ/النقدية	٢ – ح	٧	١٧
	٢٥ر٠٠٠	الى حـ/العملاء		٥	
		تحصيل نقدية من العملاء			
١٧٦		من حـ/الوقود والزيوت	٢ – ط	٣٢	٢٠
	١٧٦	الى حـ/النقدية		٧	
		سداد مصروفات الوقود والزيوت المستخدم نقداً			
٢٣ر٥٠٠		من حـ/البضاعة	٢ – ى	٤	٢٢
	٢٣ر٥٠٠	الى حـ/الموردين		٢٤	
		شراء بضاعة على الحساب			
٤٧ر٠٠٠		من حـ/النقدية	٢ – ك	٧	٢٧
	٤٧ر٠٠٠	الى حـ/مبيعات البضاعة		٤٢	
		مبيعات بضاعة نقدا			
٣ر٦٢٠		من حـ/الأجور	٢ – ل	٢١	٢٨
	٣ر٦٢٠	الى حـ/النقدية		٧	
		سداد أجور باقى الشهر نقداً			
٦٩٠		من حـ/المياه والإنارة	٢ – م	٢٣	٢٨
	٦٩٠	الى حـ/النقدية		٧	
		سداد مصروفات المياه والانارة عن الشهر			
٢١٣ر٤٠٦	٢١٣ر٤٠٦	ما بعده :			

صفحة (٣)

٢١٣ر٤٠٦	٢١٣ر٤٠٦	ما قبله :			فبراير
١٦٤		من ح/ المصروفات المتنوعة	٢ — ه	٣٥	٢٨
	١٦٤	الى ح/ النقدية		٧	
		سداد المصروفات المتنوعة عن الشهر			
٣٤٠		من ح/ مصروفات الدعاية والاعلان	٢ - س	٢٧	٢٨
	٣٤٠	الى ح/ المصروفات المستحقة		٢٨	
		اثبات استحقاق مصروفات الدعاية والاعلان			
٥٣ر٦٠٠		من ح/ تكلفة البضاعة المباعة	٢-ص	٣٤	٢٨
	٥٣ر٦٠٠	الى ح/ البضاعة		٤	
		تحديد تكلفة البضاعة التى تم بيعها خلال الشهر			
٢٠٧ر٥١٠	٢٦٧ر٥١٠				

ويلاحظ أن مجموع جانبي كل صفحة من صفحات دفتر اليومية لابد وأن يتساويا ، ذلك لأن مجموع الطرف المدين لأى قيد لابد وأن يساوى مجموع الطرف الدائن له .

وتظهر حسابات الاستاذ لهذا المثال كما هو موضح فيما يلى ، لاحظ أن الارقام المدونة على أعلى اليسار فى كل حساب عبارة عن أرقام افتراضية لهذه الحسابات بهدف توضيح عملية الفهرسة المزدوجة ، كما يلاحظ ايضا أننا اكتفينا باظهـار النموذج الكامل للحساب الاول .

منه　　　　ح/المبانى　　　　(ح/١) له

المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ	المبلغ	بيان	صفحة اليومية	التاريخ
جنيه				جنيه			
٤٠ر٠٠٠	رصيد		٢/١	٤٠ر٠٠٠	رصيد		٢/٢٨
٤٠ر٠٠٠				٤٠ر٠٠٠			

منه　　　　ح/السيارات　　　　(ح/٢) له

١١ر٥٠٠	رصيد		٢/١	١١ر٥٠٠	رصيد		٢/٢٨
١١ر٥٠٠				١١ر٥٠٠			

منه　　　　ح/العدد والأدوات　　　　(ح/٣) له

٦ر٣٠٠	رصيد		٢/١	٦ر٣٠٠	رصيد		٢/٢٨
٦ر٣٠٠				٦ر٣٠٠			

منه　　　　ح/البضاعة　　　　(ح/٤) له

٣٧ر٥٠٠	رصيد		٢/١	٥٣ر٦٠٠	من ح/تكلفة البضاعة المباعة	٣	٢/٢٨
٢٧ر٥٠٠	الى ح/النقدية	٢	٢/١٥				
٢٣ر٥٠٠	الى ح/الموردين	٢	٢/٢٢	٣٤ر٩٠٠	رصيد		٢/٢٨
٨٨ر٥٠٠				٨٨ر٥٠٠			

منه — ح/العملاء — (ح/٥) له

٢/١٧	٢	من ح/النقدية	٢٥ر٠٠٠	٢/١		رصيد	١ر٢١٠
٢/٢٨		رصيده	٨ر٧١٠	٢/٥	١	الى ح/مبيعات البضاعة	٣٢ر٥٠٠
			٣٣ر٧١٠				٣٣ر٧١٠

منه — ح/أوراق القبض — (ح/٦) له

٢/٨	١	من ح/النقدية	٥ر٠٠٠	٢/١		رصيد	٦ر٠٠٠
٢/٢٨		رصيد	١ر٠٠٠				
			٦ر٠٠٠				٦ر٠٠٠

منه — ح/النقدية — (ح/٧) له

٢/٨	١	من ح/الاجور	١ر٧٣٠	٢/١		رصيد	١٠٤ر٦٩٠
٢/١٠	١	من ح/المصروفات المستحقة	١٤٠	٢/٢	١	الى ح/ايرادات الخدمات	٣ر٦٠٠
٢/١٣	١	من ح/الدائنون	٤٢ر٩٥٠	٢/٨	١	الى ح/أوراق القبض	٥ر٠٠٠
٢/١٥	٢	من ح/البضاعة	٢٧ر٥٠٠				
٢/٢٠	٢	من ح/الوقود والزيوت	١٧٦	٢/١٧	٢	الى ح/العملاء	٢٥ر٠٠٠
				٢/٢٧	٢	الى ح/مبيعات البضاعة	٤٧ر٠٠٠
٢/٢٨	٢	من ح/الاجور	٣ر٦٢٠				
٢/٢٨	٢	من ح/المياه والانارة	٦٩٠				
٢/٢٨	٣	من ح/المصروفات المتنوعة	١٦٤				
٢/٢٨		رصيد	١٠٨ر٣٢٠				
			١٨٥ر٢٩٠				١٨٥ر٢٩٠

منه ح/ رأس المال (ح/٢١) له

١٥٠ر٠٠٠	رصيد		٢/٢٨	١٥٠ر٠٠٠	رصيد		١/١
١٥٠ر٠٠٠				١٥٠ر٠٠٠			

منه ح/الارباح المحجوزة (ح/٢٢) له

				١٤ر١١٠	رصيد		٢/١

منه ح/الدائنون (ح/٢٥) له

٤٢ر٩٥٠	الى ح/النقدية	١	٢/١٣	٤٢ر٩٥٠	رصيد		٢/١
٤٢ر٩٥٠				٤٢ر٩٥٠			

منه ح/الموردين (ح/٢٤) له

٢٣ر٥٠٠	رصيد		٢/٢٨	٢٣ر٥٠٠	من ح/البضاعة	٢	٢/٢٢
٢٣ر٥٠٠				٢٣ر٥٠٠			

منه ح/المصروفات المستحقة (ح/٢٨) له

١٤٠	الى ح/النقديه	٢	٢/١٠	١٤٠	رصيد		٢/١
٣٤٠	رصيد		٢/٢٨	٣٤٠	من ح/مصروفات الدعاية والاعلان	٣	٢/٢٨
٤٨٠				٤٨٠			

منه ح/ايرادات الخدمات (ح/٤١) له

				٣ر٦٠٠	من ح/النقدية	١	٢/٢

منه　　ح/ مبيعات البضاعة　　(ح/٤٢) له

				٣٢ر٥٠٠	من ح/العملاء	١	٢/ ٥
				٤٧ر٠٠٠	من ح/النقدية	٢	٢/٢٧

منه　　ح/الاجور　　(ح/٣١) له

١ر٧٣٠	الى ح/النقدية	٢	٢/ ٨				
٣ر٦٢٠	الى ح/النقدية	٢	٢/٢٨				

منه　　ح/الوقود والزيوت　　(ح/٣٢) له

١٧٦	الى ح/النقدية	٢	٢/٢٠				

منه　　ح/المياه والانارة　　(ح/٣٣) له

٦٩٠	الى ح/النقدية	٢	٢/٢٨				

منه　　ح/المصروفات المتنوعة　　(ح/٣٥) له

١٦٤	الى ح/النقدية	٣	٢/٢٨				

منه　　ح/مصروفات الدعاية والإعلان　　(ح/٣٧) له

٣٤٠	الى ح/المصروفات المستحقة	٣	٢/٢٨				

منه　　ح/ تكلفة البضاعة المباعة　　(ح/٣٤) له

٥٣ر٦٠٠	الى ح/البضاعه	٣	٢/٢٨				

وبالتمعن فى القيود الواردة فى دفتر اليومية وكيفية ترحيلها الى حسابات الاستاذ الخاصة بها نجد الآتى :

١ — عند ترحيل الطرف المدين من القيد فى اليومية الى ح/ الاستاذ (أى جعل حساب الاستاذ الوارد أسمه فى الطرف المدين من القيد مدينا بالقيمة) فإن بيان العملية فى ح/ الاستاذ يكون هو الطرف الآخر للقيد . فلو نظرنا القيد الاول مثلا نجد أن ح/ النقدية أصبح مدينا بمبلغ ٣٦٠٠ر٠ جنيه - المتحصل من إيرادات الخدمات ، ولذلك نجد فى ح/ النقدية أن بيان المبلغ ٣٦٠٠ر٠ هو : الى ح/ إيرادات الخدمات ، بمعنى أن إيرادات الخدمات تجعل دائنة بالقيمة . كذلك عند ترحيل الطرف الدائن للقيد (فى الجانب الدائن من الحساب المسمى به) فإن بيان العملية فى حساب الاستاذ يكون الطرف المدين من نفس القيد .

٢ — يلاحظ أن عمليات الفهرسة المزدوجة بين قيود اليومية وحسابات الاستاذ تمكن من الرجوع بسهولة لاصل القيد فى اليومية بمجرد النظر فى خانة صفحة اليومية بحساب الاستاذ ، كما يمكن معرفة الحساب الذى رحل إليه الطرف المدين من القيد ومكانه بالنظر الى خانة حساب الاستاذ فى دفتر اليومية . كما تساعد هذه العملية فى التأكد من أن كل القيود قد تم ترحيلها من اليومية الى حسابات الاستاذ الخاصة بها .

٣ — يلاحظ أننا قد قمنا بترصيد حسابات الاصول والخصوم ، فيما عدا حساب الارباح المحجوزة ، دون حسابات الإيرادات والمصروفات . والواقع أن ترصيد حسابات الإيرادات والمصروفات يتم بالقلم الرصاص لمجرد التعرف على أرصدتها وأعداد ميزان المراجعة ، حيث تقفل هذه الحسابات فى الحساب الختامى كما سوف نرى عاجلا . أما حسابات الأصول والخصوم فتظل أرصدتها دون اقفال لتظهر فى الميزانية العمومية ، وكما سبق وأن ذكرنا فإن الارصدة المدينة

الحسابات المدينة بطبيعتها ، وهى حسابات الاصول والمصروفات ، تظهر كشفها حسابية فى الجانب الايسر (الدائن) لها فى نهاية الفترة ، والعكس صحيح بالنسبة للارصدة الدائنة للحسابات الدائنة بطبيعتها ، وهى حسابات الخصوم والإيرادات .

٤ — يلاحظ أن العناصر الواردة فى الميزانية العمومية فى بداية الشهر (ويطلق عليها الميزانية الافتتاحية) قد ظهرت فى الحسابات الخاصة بها فى بداية الشهر ، وهى ما سبق أن أطلقنا عليها أرصدة أول الفترة .

وظهرت أرصدة الاصول فى الجانب المدين من حساباتها ، وظهرت أرصدة الخصوم فى الجانب الدائن من حساباتها وذلك فى بداية الفترة .

ويظهر ميزان المراجعة للمثال السابق كما يلى (قم بترصيد الحسابات التى لم نقم بترصيدها بالقلم الرصاص لنتأكد من مطابقة الرصيد الذى تحصل عليه مع الرصيد الوارد فى الميزان) .

الشركة العربية للخدمات والتجارة

ميزان المراجعة فى ٢٨ / ٢ / ١٩٧٥

أرصدة مدينة — أرصدة دائنة

الرصيد جنيه	اسم الحساب	رقم الحساب	الرصيد جنيه	اسم الحساب	رقم الحساب
٤٠ر٠٠٠	مبانى	١	١٥٠ر٠٠٠	راس المال	٢١
١١ر٥٠٠	سيارات	٢	١٤ر١١٠	الأرباح المحجوزة	٢٢
٦ر٣٠٠	عدد وأدوات	٣	٢٣ر٥٠٠	الموردين	٢٤
٢٤ر٩٠٠	بضاعة	٤	٣٤٠	المصروفات المستحقة	٢٨
٨ر٧١٠	عملاء	٥	٣ر٦٠٠	ايرادات الخدمات	٤١
١ر٠٠٠	أوراق قبض	٦	٧٩ر٥٠٠	مبيعات البضاعة	٤٢
١١٨ر٣٢٠	نقدية	٧			
٥ر٣٥٠	الأجور	٣١			
١٧٦	وقود وزيوت	٣٢			
٦٩٠	المياه والانارة	٣٣			
١٦٤	المصروفات المتنوعة	٣٥			
٣٤٠	مصروفات الدعاية	٣٧			
٥٣ر٦٠٠	تكلفة البضاعة المباعة	٣٤			
٢٧١ر٠٥٠	مجموع الارصدة المدينة		٢٧١ر٠٥٠	مجموع الارصدة الدائنة	

هذا ويلاحظ أن هذا النموذج لميزان المراجعة يختلف عن النموذج السابق عرضه، وبالرغم من ذلك فكلا النموذجين يتفق مع تعريف ميزان المراجعة والهدف الذى يتم أعداده من أجله .

٧ ـ أخطاء ميزان المراجعة ، قيود الاقفال ، وميزان المراجعة بعد الإقفال :

سبق أن ذكرنا أن ميزان المراجعة لابد وأن يكون متساوى الجانبين من حيث

المجموع . ورغم ذلك فان توازن ميزان المراجعة لايعنى مطلقا عدم وجود أخطاء، وإنما يعنى أن مجموع الارصدة المدينة يتساوى مع مجموع الارصدة الدائنة . غير أنه إذا لم يتوازن جانبي الميزان فان هذا يعنى بالضرورة وجود خطأ ما .

ويمكن تقسيم الأخطاء عموما الى مجموعتين عريضتين هما : أخطاء السهو أو الحذف ، وأخطاء الارتكاب ، ويمكن لميزان المراجعة أن يكون فى حالة توازن أو فى حالة عدم توازن مع وجود أى أو كل من النوعين من الأخطاء . فاذا لم يتم إثبات عملية ما فى دفتر اليومية ولم يتم ترحيلها بالتالى الى دفتر الأستاذ فان ميزان المراجعة سوف لا يتأثر بذلك ويمكن أن يتوازن جانبيه . ويطلق على مثل هذا الخطأ خطأ السهو أو الحذف . وإذا جعل حساب المصروفات المتنوعة مدينا عن طريق الخطأ بمبلغ كان يمثل مصروفات دعاية وأعلان مثلا وكان يجب ترحيله فى هذا الحساب الاخير ، فان ميزان المراجعة ان يوضح هذا الخطأ لان كل من الحسابين له رصيد مدين وزاد أحداهما بدلا من الآخر ، ويطلق على هذا الخطأ ، خطأ ارتكاب .

ورغم ما تقدم ، فان هناك بعض أخطاء السهو والارتكاب التى تؤدى الى عدم توازن ميزان المراجعة ، ومن ثم يفيد الميزان فى اكتشافها ، وهذه الأخطاء هى :

١ — الأخطاء الحسابية فى الجمع أو الطرح .

٢ — أخطاء الترحيل باحلال المدين محل الدائن والعكس .

٣ — أخطاء عكس الأرقام كتقيد أو ترحيل رقم ٣٨٩ بدلا من ٣٩٨ ، أو رقم ٧٣ بدلا من ٣٧ مثلا أو العكس .

٤ — حذف الاصفار ، كاثبات الرقم ١٠٠ على أساس أنه ١٠ أو الرقم ٨٠٠٠ على أساس أنه ٨٠٠ مثلا أو العكس .

٥ — السهو عن ترحيل الطرف المدين أو الدائن من قيد معين .

وإذا لم يتوازن ميزان المراجعة فإن هذا يعنى وجود خطأ ما قد يكون فى دفتر اليومية ، أو فى حسابات الأستاذ ، أو فى ميزان المراجعة نفسه ، كما قد يكون فى أى مجموعة من هذه الأدوات . ونلخص فيما يلى الخطوات الواجب اتخاذها بالترتيب فى حالة عدم توازن جانبى الميزان :

١ — إذا كان الخطأ عبارة عن رقم ١ أو ١٠ أو ١٠٠ ، الخ فإن الخطأ يكون فى العادة خطأ فى الجمع أو الطرح فى اليومية أو حسابات الاستاذ أو الميزان أو أى مجموعة منها . كما أن مثل هذا الخطأ قد ينتج عن نقل رقم خطأ الى اليومية أو حسابات الاستاذ أو ميزان المراجعة .

٢ — إذا كان الفرق بين مجموع جانبى الميزان يقبل القسمة على ٢ فان ذلك يعنى أحد أمرين .

(أ) أن رصيد أحد الحسابات الذى يساوى نصف الفرق بين الجانبين قد تم تدوينه فى الجانب الخاطىء من ميزان المراجعة .

(ب) ترحيل مبلغ يساوى نصف الفرق بين جانبى الميزان الى الجانب الخاطىء فى أحد حسابات الأستاذ .

٣ — إذا كان الفرق بين جانبى الميزان يقبل القسمة على ٩ ، فان الخطأ قد يكون ناتجا عن عكس الأرقام (٧٩ بدلا من ٩٧) أو قد يكون ناتجا عن حذف صفر واحد من يمين أى رقم (١٠ بدلا من ١٠٠ ، أو ١٫٠٠٠ بدلا من ١٠٫٠٠٠) .

٤ — إذا كان الفرق يقبل القسمة على ٩٩ فان الخطأ قد يكون ناتجا عن حذف صفرين من يمين أحد الارقام (١٠٠ بدلا من ١٠٫٠٠٠) .

وإذا لم يمكن اكتشاف الخطأ بعد اتخاذ هذه الإجراءات فان على المحاسب أن يقوم بالآتى وبالترتيب التالى :

١ ـ إعادة جمع كل من جانبي ميزان المراجعة .

٢ ـ مطابقة أرقام الارصدة الواردة فى الميزان مع أرصدة حسابات دفتر الأستاذ ، مع التحقق من أن الارصدة المدينة للحسابات تظهر فى الجانب المدين من الميزان ، وأن الارصدة الدائنة تظهر فى جانبه الدائن .

٣ ـ التحقق من صحة رصيد كل من حسابات الأستاذ عن طريق التحقق من صحة عملية الترصيد .

٤ ـ مراجعة الترحيل من اليومية لحسابات الأستاذ للتحقق من صحة الترحيل .

٥ ـ التحقق من صحة القيود فى اليومية .

٦ ـ التحقق من العمليات الواجبة القيد دفتريا .

ويتضح من الخطوات السابقة أننا نبدأ فى إجراءات اكتشاف الأخطاء من آخر مرحلة وصلنا إليها فى الإجراءات المحاسبية حتى لا نقوم باعادة العمل من البداية .

وبعد أن يتحقق توازن ميزان المراجعة ، يبقى بعد ذلك التعرف على نتائج عمليات المشروع من ربح أو خسارة عن الفترة المحاسبية ، تمهيداً لتصوير مركزه المالى فى نهايتها . وتتم هذه العملية عن طريق تصوير الحساب الختامى الذى يبرز مقابلة الإيرادات المختلفة عن الفترة بالمصروفات المختلفة المتعلقة بها لتتحدد نتائج عمليات المشروع ، ويمثل الحساب الختامى ملخص لحسابات الإيرادات والمصروفات بصفة مجتمعة فى حساب واحد . وحتى يتحقق هذا الهدف نقوم باجراء ما يطلق عليه محاسبيا « اقفال حسابات الإيرادات والمصروفات فى الحساب الختامى » وذلك عن طريق قيود يومية طبقا للقاعدتين التاليتين :

١ ـ تجعل حسابات الإيرادات الواردة فى ميزان المراجعة مدينة كل حساب

بما يعادل رصيده الدائن ، مقابل جعل الحساب الختامى دائنا بها .

٢ — يجعل الحساب الختامى مدينا بأرصدة حسابات المصروفات المدينة الواردة فى ميزان المراجعة مقابل جعل هذه الحسابات دائنة بها .

وبتطبيق هاتين القاعدتين على مثال الشركة العربية للخدمات والتجارة تظهر قيود الاقفال الخاصة بالإيرادات فى دفتر اليومية كالآتى :

٣٦٠٠ر٠٠		من حـ/ايرادات الخدمات			٢/٢٨
	٣٦٠٠ر٠٠	الى حـ/الحساب الختامى			
		اقفال حـ/ايرادات الخدمات عن الشهر			
		فى الحساب الختامى .			
٧٩٥٠٠ر٠٠		من حـ/مبيعات البضاعة			٢/٢٨
	٧٩٥٠٠ر٠٠	الى حـ/الحساب الختامى			
		اقفال حـ/مبيعات البضاعة عن الشهر			
		فى الحساب الختامى			

هذا ومن الممكن أن يتم إجراء هذين القيدين فى قيد واحد يطلق عليه قيد مركب. ويكون القيد مركبا اذا كان أحد طرفيه أو كلاهما يتضمن أكثر من حساب واحد . وفى اقفال الايرادات نجد أن الطرف المدين متعدد العناصر بينما الطرف الدائن هو الحساب الختامى، والعكس فيما يختص بالمصروفات حيث الطرف المدين هو الحساب الختامى والطرف الدائن متعدد العناصر . وعلى هذا الأساس تكون قيود الاقفال المركبة لعناصر الإيرادات والمصروفات كالآتى :

		من مذكورين :			٢/٢٨
٣ر٦٠٠		ح/ايرادات الخدمات			
٧٩ر٥٠٠		ح/مبيعات البضاعة			
	٨٣ر١٠٠	الى ح/الحساب الختامى			
		اقفال حسابات الايرادات عن الشهر			
		فى الحساب الختامى			

ويلاحظ أنه اذا تعددت الحسابات فى أى طرف من طرفى القيد او كلاهما فانها تسبق باصطلاح « من مذكورين » اذا كان التعدد فى الطرف المدين كما هو موضح بالقيد السابق ، وباصطلاح « الى مذكورين » اذا كان التعدد فى الطرف الدائن ، كما هو واضح من القيد التالى :

٦٠ر٣٢٠		من ح/الحساب الختامى			٢/٢٨
		إلى مذكورين			
	٥ر٣٥٠	ح/الاجور			
	١٧٦	ح/الوقود والزيوت			
	٦٩٠	ح/المياه والانارة			
	١٦٤	ح/المصروفات المتنوعة			
	٣٤٠	ح/مصروفات الدعاية والاعلان			
	٥٣ر٦٠٠	ح/تكلفة البضاعة المباعة			
		اقفال حسابات المصروفات عن الشهر			
		فى الحساب الختامى			

وعندما يتم ترحيل قيود الاقفال السابقة الى الحسابات الخاصة بها فى دفتر الاستاذ يترتب على ذلك أن أرصدة كل من حسابات الإيرادات والمصروفات تصبح مساوية للصفر ، ويظهر الحساب الختامى كالآتى : (قم بترحيل هذه القيود للحسابات الخاصة بها فى المثال السابق للتأكد من ذلك) .

الشركة العربية للتجارة والخدمات

الحساب الختامى عن شهر فبراير ١٩٧٥

منه — له

جنيه		جنيه	
٥٫٣٥٠	الى ح/الأجور	٣٫٦٠٠	من ح/ايرادات الخدمات
١٧٦	الى ح/الوقود والزيوت	٧٩٫٥٠٠	من ح/مبيعات البضاعة
٦٩٠	الى ح/المياه والإنارة		
١٦٤	الى ح/المصروفات المتنوعة		
٣٤٠	الى ح/مصروفات الدعاية والإعلان		
٥٣٫٦٠٠	الى ح/تكلفة البضاعة المباعة		
٢٢٫٧٨٠	صافى الربح (رصيد)		
٨٣٫١٠٠		٨٣٫١٠٠	

والواقع أن صافى الربح (أو الخسارة أن وجدت) يمكن الحصول عليها مباشرة من قيود الاقفال ، فهى تمثل الفرق بين مجموع الإيرادات التى يجعل بها الحساب الختامي دائنا ، ومجموع المصروفات التى يجعل بها الحساب الختامى

مدينا .

وإذا لم يتم سحب أرباح أو توزيعها على الملاك ، فان هذه الأرباح تضاف الى الأرباح المحتجزة . وذلك عن طريق جعل الحساب الختامى مدينا ، وحساب الأرباح المحتجزة دائنا (والعكس فى حالة الخسارة) كالآتى :

٢٢٫٧٨٠		من حـ/الحساب الختامى			
	٢٢٫٧٨٠	الى حـ/الأرباح المحتجزة			
		اقفال أرباح الشهر المحتجزة			
		فى حـ/الارباح المحتجزة			

وبترحيل هذا القيد الأخير تصبح أرصدة كل الحسابات الخاصة بالإيرادات والمصروفات ، بما فيها الحساب الذى يمثل ملخص هذه الحسابات ، وهو الحساب الختامى ، مساوية للصفر . وتبقى أرصدة حسابات الميزانية .

وتوضع هذه الارصدة الاخيرة فى ميزان مراجعة يطلق عليه « ميزان المراجعة بعد الاقفال » والذى يوفر المعلومات اللازمة لاعداد الميزانية العمومية . أى أن ميزان المراجعة بعد الاقفال يحتوى فقط على الحسابات التى تظهر فى الميزانية العمومية حيث يظهر أرصدتها فى تاريخ أعداد الميزانية . وهو لا يختلف فى الشكل عن احد النموذجين السابق توضيحهما ولابد ايضا ان يتساوى مجموع جانبيه .

(عليك ان تقوم بأعداد ميزان المراجعة للمثال السابق بعد الاقفال وعليك ان تقوم بتصوير الميزانية العمومية للشركة العربية للتجارة والخدمات كما تظهر فى آخر فبراير) .

٨ — خلاصة الفصل وملخص الدورة المحاسبية :

عرضنا فى هذا الفصل الإجراءات والادوات التى تتضمنها الدورة المحاسبية

لتحليل وتسجيل وتبويب وتجميع وتلخيص العمليات التى يقوم بها المشروع ، بحيث نتمكن من قياس نتيجة نشاطه كما تظهر من الحساب الختامى ونتمكن من التعرف على سلامة مركزه المالى كما يتضح من الميزانية العمومية .

ويعد « الحساب » من أهم الأدوات المحاسبية لتلخيص التغيرات التى تطرأ على كل عنصر من عناصر الميزانية العمومية . وعلى هذا الأساس فقد بدأنا بعرض أكثر أشكال الحسابات استخداما وهو الذى يتخذ شكل حرف T ، ثم وضحنا كيف يتم تقسيم الحسابات الى مجموعات مدينة ومجموعات دائنة ، بحيث تتحقق المراجعة الحسابية التلقائية . وقـــد ذكرنا أن حسابات الأصول وحسابات المصروفات تزداد فى جانبها الأيمن وتنقص فى جانبها الأيسر بينما حسابات حقوق الملكية والإلتزامات والإيرادات تنقص فى جانبهـا الأيمن وتزداد فى جانبهـا الأيسر . ويطلق على الجانب الأيمن من كل الحسابات الخاصة بهذه المجموعات الخمس الجانب المدين بينما يطلق على الجانب الأيسر منها الجانب الدائن . وعلى هذا الأساس تزداد حسابات الأصول والمصروفات بجعلها مدينة وتنقص بجعلها دائنـــة ، والعكس صحيح بالنسبة لحقوق الملكية والإلتزامات والإيرادات . وتتحقق المراجعة الحسابية التلقـائية عندما تتساوى مجموع الارصدة المدينة للحسابات المدينة بطبيعتهـا (وهى الأصول والمصروفات) مع مجموع الارصدة الدائنة للحسابات الدائنة بطبيعتها (وهى الخصوم والإيرادات) . ويتم الحصول على رصيد حساب معين عن طريق ايجاد المتمم الحسابى لجانبه الأصغر ليتساوى مع مجموع جانبه الأكبر . ويجب أن نميز بين رصيد أول الفترة المحاسبية فى حساب معين ورصيد آخر الفترة لنفس الحساب . فرصيد أول الفترة يعامل معاملة الزيادة فى الحساب (رصيد النقدية أول الفترة مثلا يظهر فى الجانب الأيمن المدين) بينما يتم الحصول على رصيد آخر الفترة عن طريق تجميع جانبى الحساب وايجاد

الفرق بينهما ووضعه فى الجانب الأصغر ليتساوى مع الجانب الأكبر .

هذا وقد أطلقنا على القائمة التى تحتوى على أسماء وأرقام الحسابات التى عن طريقها يمكن الحصول على البيانات المحاسبية الخاصة بمشروع معين اصطلاح « دليل الحسابات » ، كما يطلق على الدفتر الذى يحتوى على مجموعة الحسابات الواردة فى هذا الدليل اسم « دفتر الأستاذ » .

كما أوضحنا أن الاصطلاح المحاسبى للجانب الأيمن من أى حساب هو الجانب المدين ويختصر باصطلاح « منه » ويطلق على الجانب الأيسر من أى حساب الجانب الدائن ويختصر باصطلاح « له » .

وقد بينا أن إثبات العمليات التى يقوم بها المشروع فى حسابات الأستاذ التى تتأثر بها يقتضى تحليلها لتحديد الحساب أو الحسابات التى تجعل مدينة والحساب أو الحسابات التى تجعل دائنة . ويستعين المحاسب فى هذا الصدد بما يسمى بدفتر اليومية والذى يمثل سجلا تاريخيا لتحليل العمليات التى يقوم بها المشروع يوما بيوم ، وعلى حسب ترتيب حدوثها . ويطلق على دفتر اليومية أيضا — والذى عرضنا النموذج الأساسى له وكيفية استخدامه — دفتر القيد الأولى . ويجب أن يوضح كل قيد فى دفتر اليومية اسم الحساب (أو الحسابات) الذى يجعل مدينا والمبلغ الذى يجعل مدينا به ، واسم الحساب (أو الحسابات) الذى يجعل دائنا والمبلغ الذى يجعل دائنا به ، وتاريخ العملية التى أدت إلى هذا القيد ، والمستند الذى يمكن الرجوع إليه لإثباتها .

ووضحنا بعد ذلك كيف يتم الترحيل من قيود اليومية إلى حسابات الأستاذ ، وعرفنا نظام الفهرسة المزدوجة .

ويرحل الطرف المدين (الذى يسبق باصطلاح من ح /) من القيد إلى الجانب الأيمن (المدين) من الحساب المسمى فيه ويذكر فى خانة البيان الطرف الآخر من

القيد (الطرف الدائن) . كما يرحل الطرف الدائن من القيد إلى الجانب الأيسر (الدائن) من الحساب المسمى فيه ويذكر فى خانة البيان الطرف المدين من القيد .

وتعرضنا فى هذا الفصل أيضا إلى ميزان المراجعة وفوائده وكيفية أعداده وأكدنا على ضرورة توازنه ، وعرفنا أن توازنه لا يعنى مطلقا عدم وجود أخطاء ، ثم حددنا الأخطاء التى يمكن اكتشافها إذا لم يتوازن جانبى الميزان ، وعرضنا الإجراءات الواجب أتباعها فى هذا الصدد .

وبعد أن يتم أعداد ميزان المراجعة ويتحقق توازن جانبية يتم أقفال حسابات الإيرادات والمصروفات فى الحساب الختامى بإثبات قيود الأقفال فى اليومية العامة . وتجعل حسابات الإيرادات (مفردة أو عن طريق قيد مركب) مدينة بأرصدتها مقابل جعل الحساب الختامى دائنا ، كما يجعل الحساب الختامى مدينا مقابل جعل حسابات المصروفات دائنة بأرصدتها . وبعد ترحيل قيود الأقفال فى حسابات الإيرادات والمصروفات ، تتوازن هذه الحسابات دون أرصدة وتبقى أرصدة حسابات الميزانية التى يمكن أن توضع فى ميزان مراجعة بعد الأقفال تمهيدا لتصوير الميزانية العمومية .

وفيما يلى ملخص الإجراءات التى يقوم بها المحاسب حسب تسلسلها المنطقى حتى مرحلة أعداد الحساب الختامى وتصوير الميزانية العمومية . ويلاحظ أن التسلسل الوارد فيما بعد هو التسلسل الطبيعى والواجب الاتباع فى الحياة العملية ، رغم أننا لم نلتزم به فى العرض فى هذا الفصل بغية توصيل المعلومات لذهن القارىء بأسهل وأسرع صورة ممكنة .

١ - يجب التحقق من وجود عملية تكون الوحدة المحاسبية طرفا فيها ، وتكون العملية تامة ومكتملة ، ويترتب عليها تبادل موارد ذات قيمة اقتصادية ، وتكون عملية التبادل قد تمت فى أحد طرفيها على الأقل . فتوقيع الوحدة المحاسبية

على عقد العمل لأحد عمالها أو موظفيها لا يستلزم معالجة محاسبية لأنه يمثل وعد من العامل بأداء خدمة مقابل وعد من الوحدة بأعطائه إجراً ، فاذا قام العامل بعمله واستحق بذلك أجر فتصبح هذه العملية موضوعا للاجراءات المحاسبية ، حتى إذا لم يتسلم العامل أجره ، حيث تصبح الوحدة مدينة به .

٢ — يجب أن تكون العملية مسجلة على مستندات تثبت تمامها أو ناتجة عن إجراءات متعارف عليها ومعترف بها ، وعلى المحاسب التحقق من ذلك .

٣ — يتم بعد ذلك تحليل العملية لتحديد طرفيها المدين والدائن ، ويجرى قيدها فى دفتر اليومية .

٤ — يتم ترحيل العمليات المثبته فى دفتر اليومية إلى الحسابات الخاصة بها فى دفتر الأستاذ .

٥ — يتم فى نهاية الفترة المحاسبية ترصيد الحسابات الواردة فى دفتر الأستاذ ويجرى أعداد ميزان المراجعة ويتم التحقق من توازن جانبية .

٦ — يتم أقفال حسابات الإيرادات والمصروفات فى الحساب الختامى ويتم أعداده لتحديد نتيجة العمليات .

٧ — يتم أعداد ميزان المراجعة بعد الأقفال .

٨ — يتم أعداد الميزانية العمومية .

أسئلة وتمارين الفصل الثالث

أولا : الاسئلة :

(١) قم بتعريف كل مما يأتى :

المراجعة الحسابية التلقائية تحليل العمليات ، ميزان المراجعة ، خطأ انعكاس الارقام ، الترحيل ، الفهرسة المزدوجة .

(٢) ما هى الأخطاء التى لايمكن أن يساعد ميزان المراجعة على اكتشافها ؟

(٣) اذكر مثالا لخطأ حذف أو سهو ، وآخر لخطأ ارتكاب تؤدى إلى عدم توازن ميزان المراجعة .

(٤) علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك:

أ — تنقسم الحسابات إلى مجموعتين أحداهما مدينة بطبيعتها والثانية دائنة بطبيعتها ، وتشتمل المجموعة الأولى على حسابات الأصول والمصروفات وتشتمل المجموعة الثانية على حسابات النتيجة .

ب — تزداد حسابات الأصول والمصروفات بجعلها مدينة فى جانبها الأيمن بينما تنقص حسابات الخصوم والإيرادات بجعلها مدينة فى نفس الجانب .

حـ — يؤدى جعل حساب ما مدينا إلى نقص رصيد الحساب بالقيمة التى جعل مدينا بها بصرف النظر عن طبيعة الحساب .

د — يظهر رصيد أول الفترة فى الجانب المدين من الحساب بينما يظهر رصيد آخر الفترة فى الجانب الدائن منه .

هـ — يتم تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات فى مجموعة من الحسابات مستقلة عن حسابات الميزانية ، لأن هذه العمليات لا تؤثر فى حسابات الميزانية .

و — يمكن أن تؤدى زيادة الإيرادات بجعل حساباتها دائنة إلى زيادة الأصول بجعل حساباتها مدينة أو إلى زيادة حقوق الملكية بجعل حساباتها دائنة ، حيث أن زيادة الأصول تؤدى حتما إلى زيادة حقوق الملكية .

ز — إذا تعددت حسابات الطرف المدين لعملية ما فإن هذا بالضرورة يستدعى أن تتعدد حسابات الطرف الدائن لنفس العملية ، لأن مجموع طرفى العملية الواحدة لابد وأن يكونان متساويان .

ح — عند تحليل العمليات إلى طرفيها المدين والدائن يمكن الاسترشاد بالقواعد الآتية :

المدين يعنى : زيادة الأصول ، زيادة الإيرادات ، زيادة حقوق الملكية ، نقص الإلتزامات ، نقص المصروفات .

الدائن يعنى : نقص الأصول ، نقص المصروفات ، نقص حقوق الملكية ، زيادة الإيرادات ، زيادة الإلتزامات .

ط — قام محاسب الشركة بترحيل الطرف المدين لقيد يخص حساب الوقود والزيوت إلى حساب العدد والأدوات والمهمات فلم يظهر أثر ذلك فى ميزان المراجعة .

ى — إذا كان الفرق بين جانبى ميزان المراجعة يقبل القسم على ٢ فان الخطأ قد يكون ناتجاً عن حذف صفر واحد من يمين أى رقم ظاهر فى الميزان ، أو قد يكون ناتجا عن انعكاس الأرقام .

ك — إذا عجز المحاسب عن اكتشاف الخطأ الذى يؤدى إلى عدم توازن جانبى ميزان المراجعة فانه يصبح من الواجب عليه أن يقوم بمراجعة جميع العمليات منذ بداية قيدها فى اليومية حتى اعداد الميزان .

ل — تقفل حسابات الإيرادات فى حسابات المصروفات لإجراء المقاصة بينها والتعرف على رقم الأرباح أو الخسائر .

م — يتم إقفال حسابات الأصول والخصوم فى الميزانية العمومية أسوة بحسابات الإيرادات والمصروفات .

ن — يتم الترحيل من دفتر اليومية إلى حسابات الأستاذ بمجرد الإنتهاء من إثبات كل قيد فى اليومية حتى لا يسهو المحاسب عن ترحيل أى قيد .

(٥) برر خطأ أو صواب كل من العبارات التالية فيما لا يزيد عن ثلاثة سطور لكل عبارة :

أ — تظهر الأرصدة المدينة للحسابات المدينة بطبيعتها فى الجانب المدين

والعكس للحسابات الدائنة .

ب — يتم إعداد ميزان المراجعة كخطوة مبدئية فى سبيل إعداد الميزانية العمومية .

جـ - تظهر الميزانية الإفتتاحية أرصدة الأصول والمصروفات والخصوم والإيرادات والتى تفتح بها حسابات الأستاذ فى بداية الفترة المحاسبية .

د — إذا زادت الأرصدة المدينة فى ميزان المراجعة عن الأرصدة الدائنة بمقدار ٢٧ ألف جنيه فان ذلك يعنى أنه قد حدث بالضرورة انعكاس رقمين فى خانتى الآلاف وعشرات الالوف فى هذا الجانب .

هـ — تظهر أرصدة الحسابات المدينة بطبيعتها فى جانب الأصول من الميزانية ، وتظهر أرصدة الحسابات الدائنة بطبيعتها فى جانب الخصوم بالميزانية .

و — يقتضى مبدأ القيد المزدوج أن تجعل الحسابات المدينة بطبيعتها مدينة بنفس المقدار التى تجعل به الحسابات الدائنة بطبيعتها دائنة .

ز — لا تختلف معادلة ميزان المراجعة عن معادلة الميزانية إلا بمقدار صافى الربح أو صافى الخسارة عن الفترة المحاسبية .

ح الحسابات المدينة بطبيعتها هى تلك التى تزداد بجعلها مدينة ، بينما الحسابات الدائنة بطبيعتها قد تزداد أو تنقص بجعلها مدينة .

ط — يتم إعداد كل من ميزان المراجعة والميزانية العمومية عن الفترة المحاسبية، بينما يتم إعداد الحساب الختامى فى تاريخ نهاية الفترة المحاسبية .

ى — تختلف قيود الإثبات عن قيود الإقفال فى أن الأولى تتعامل فى الأصول والخصوم ، بينما الثانية تتعامل فى الإيرادات والمصروفات .

ثانيا : التمارين :

التمرين الأول :

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها شركة جمال الدين خلال شهر مارس :

أول مارس تكونت الشركة برأس مال قدره ١٠٠٫٠٠٠ جنيه سددها جمال الدين نقداً .

٥ مارس اقترضت الشركة من البنك ٢٠٫٠٠٠ جنيه .

٦ « اشترت الشركة سيارة نقل لاستخدامها فى عملياتها بمبلغ ٦٫٦٠٠ جنيه .

٩ « أدت الشركة خدمات لعملائها لم تتحصل قيمتها بعد بمبلغ ٣٫٢٠٠ جنيه .

١١ « بلغت الأجور المستحقة للعمال والموظفين عن العشر أيام الأولى ١٫٤٠٠ جنيه ولكنها لم تسدد بعد .

١٢ « حصلت الشركة من عملائها ٣٫٠٠٠ جنيه من قيمة المبلغ المستحق .

١٥ « قامت الشركة بسداد الأجور والمرتبات عن العشر أيام الأولى من الشهر .

١٧ « إشترت الشركة بضاعة للاتجار فيها بمبلغ ٤٢٫٠٠٠ جنيه سددت نقداً .

١٩ « بلغت تكلفة الوقود والزيوت المستخدم حتى تاريخه مبلغ ١١٢ جنيه لم تسدد بعد .

٢٣ « بلغت الأجور المستحقة عن العشر أيام الثانية من الشهر ١٫٤٦٠ جنيه ولم تسدد بعد .

٢٤ « باعت الشركة بضاعة بمبلغ ٢١٫٥٠٠ جنيه لعملائها تحصلت نقداً .

٣٥ « سددت الشركة الأجور المستحقة عن العشر أيام الثانية من الشهر .

٣١ « تحددت تكلفة البضاعة التى تم بيعها بمبلغ ١٦٫٠٠٠ جنيه .

٣١ « بلغت الأجور المستحقة عن باقى الشهر ١٫٥٠٠ جنيه .

٣١ « بلغت مصاريف المياه والإنارة المستحقة والتى لم تسدد بعد ١٫٢٨ جنيه .

المطلوب (أ) قم بفتح حسابات الأستاذ اللازمة لإثبات هذه العمليات فيها ، مع وضع تاريخ العملية فى الخانة المخصصة لذلك فى كل حساب .

(٢) قم بترصيد هذه الحسابات فى نهاية الشهر وقم بإعداد ميزان المراجعة فى ذلك التاريخ .

التمرين الثانى :

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها شركة سعد الدين عن شهر إبريل .

٢ إبريل تكونت الشركة برأس مال نقدى قدره ٥٠٫٠٠٠ جنيه .

٣ « سددت الشركة إيجار المكان الذى تشغله عن شهر إبريل وبلغ قدره ٥٠٠ جنيه .

٥ « اشترت الشركة أثاثا وتركيبات بمبلغ ٧٫٠٠٠ جنيه نقداً .

٧ « سددت الشركة مصاريف دعاية وإعلان عن الشهر بمبلغ ٣٠٠ جنيه .

٩ « أدت الشركة خدمات لعملائها بمبلغ ٧٫٦٠٠ جنيه تحصلته نقداً .

١٣ « اشترت الشركة بضاعة بمبلغ ١٨٫٣٠٠ جنيه ولم تسدد قيمتها بعد .

١٥ « سددت الأجور والمرتبات المستحقة عن النصف الاول من الشهر والبالغ قدرها ٢٫٣٥٠ جنيه .

١٩ « باعت الشركة بضاعة لعملائها بمبلغ ٢٢٫٧٠٠ جنيه على أن تسدد قيمتها بعد مرور ٣٠ يوم .

٢٢ « حصلت الشركة مبلغ ١٫٦٠٠ جنيه عن خدمات تم أداؤها للعملاء .

٢٤ « اشترت الشركة قطعة أرض فضاء لإقامة ورشة صيانة عليها بمبلغ ١١٫٥٠٠ جنيه .

٣٠ « بلغت الاجور المستحقة عن النصف الاخير من الشهر ولم تسدد بعد ٢٫٣٥٠ جنيه .

٣٠ « سددت فاتورة المياه والإنارة عن الشهر بمبلغ ١٥٠ جنيه .

٣٠ « بلغت تكلفة البضاعة المباعة للعملاء خلال الشهر ١٤٫٤٠٠ جنيه .

٣٠ « بلغت المصروفات النثرية التي تم سدادها نقداً عن الشهر ٨٠ جنيه .

المطلوب :

(١) قم بتصوير حسابات الأستاذ اللازمة لإثبات هذه العمليات فيها ، مع وضع تاريخ العملية في الخانة المخصصة لذلك في كل حساب .

(٢) قم بترصيد الحسابات في نهاية الشهر ، وأعداد ميزان المراجعة في هذا التاريخ .

(٣) قم بأعداد الحساب الختامي للشركة عن شهر أبريل .

(٤) قم بتصوير الميزانية العمومية كما تظهر في آخر أبريل .

التمرين الثالث :

فيما يلي الميزانية العمومية لشركة صفاء الدين كما تظهر في آخر أبريل ١٩٧٥ (الميزانية الافتتاحية في أول مايو) .

الأصول :		الخصوم :	
جنيه		جنيه	
١٦٫٨٠٠	وسائل نقل	١٢٠٫٠٠٠	رأس المال
٤٥٫٢٠٠	أثاث وتركيبات	٦٤٫٤٠٠	أرباح محتجزة
١٤٥٫٢٠٠	عملاء	٨٠٫٠٠٠	أوراق دفع
١٠٢٫٠٠٠	نقدية	٤٤٫٨٠٠	الدائنون
٣٠٩٫٢٠٠		٣٠٩٫٢٠٠	

وقد قامت الشركة بالعمليات التالية خلال شهر مايو ١٩٧٥ :

٢ مايو سددت ايجار شهر مايو والبالغ قدره ٢٫٦٠٠ جنيه .

٥ « سددت ٤٥٫٠٠٠ جنيه من أوراق الدفع .

٦ « باعت خدمات لعملائها نقداً بمبلغ ٧٫٤٠٠ جنيه .

٧ « حصلت من عملائها مبلغ ٨٢٫٢٠٠ جنيه .

٩ « سددت ١٤٫٨٠٠ جنيه من الدائنون .

١١ « اشترت مواد ومهمات لاستخدامها خلال الشهر بمبلغ ١٫٣٠٠ جنيه على الحساب .

١٥ « باعت خدمات لعملائها على الحساب بمبلغ ١١٫١٠٠ جنيه .

١٧ « أضافت للأثاث والتركيبات ما قيمته ٤٫٨٠٠ جنيه نقداً .

١٩ « سددت مصروفات دعاية وأعلان عن الشهر بمبلغ ٢٫٤٠٠ جنيه .

٢١ « بلغت مصروفات صيانة وسائل النقل المسددة عن الشهر ٧٥٠ جنيه .

٢٣ « زادت الشركة رأس مالها بمبلغ ٢٠٫٠٠٠ جنيه .

٢٥ « بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء والتي تحصل قيمتها نقدا مبلغ

٦٥٠٠ جنيه .

٣١ « سددت المرتبات والأجور عن الشهر والبالغ قدرها ٥٧٠٠ جنيه .

٣١ « بلغت تكلفة المياه والانارة المستهلكة خلال الشهر ١٩٥ جنيه ، ولم تسدد بعد .

المطلوب :

(١) قم بفتح حسابات أستاذ للعناصر الواردة فى الميزانية الافتتاحية ، ثم قم بإثبات الأرصدة الواردة فى الميزانية (أرصدة أول الفترة) فيها .

(٢) قم بأعداد قائمة لتحليل العمليات التى قامت بها الشركة خلال الشهر موضحا فيها الطرف المدين لكل عملية والطرف الدائن لها والمبلغ والتاريخ .

(٣) من واقع هذه القائمة والاستعانة بالحسابات التى قمت بفتحها فى المطلوب الاول وباضافة ما تراه مناسبا من حسابات جديدة ، قم بإثبات العمليات السابقة فى حسابات الأستاذ الملائمة .

(٤) قم بترصيد الحسابات وأعداد ميزان المراجعة فى نهاية الشهر .

التمرين الرابع :

فيما يلى ملخص للعمليات التى قامت بها شركة بهاء الدين عن شهر يونيو ١٩٧٥ .

١ يونيو تكونت الشركة برأس مال قدره ٤٠٠٠٠ جنيه .

٢ « دفعت الشركة ١٦٠٠ جنيه أيجار مكان لمزاولة أعمالها فيه عن شهر يونيو .

٤ « تعاقدت الشركة على استخدام أحد ورش الصيانة المملوكة لشركة الزعفرانى فى مزاولة أعمالها أعتبارا من أول شهر أغسطس ١٩٧٥ مقابل إيجار شهرى قدره ٣٠٠٠ جنيه يسدد فى بداية كل شهر .

٧ « أستاجرت الشركة سيارتان للنقل الخفيف لاستخدامها فى أداء الخدمات

لعملائها مقابل ايجار شهرى قدره ٨٠٠ جنيه سددت نقداً .

٩ « تم شراء مواد ومهمات صيانة لاستخدامها خلال الشهر بمبلغ ١٩٠ جنيه نقداً .

١٥ « بلغت تكلفة الوقود والزيوت المستخدمة حتى تاريخه ٦٠ جنيه سددت نقداً .

١٦ « بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء حتى تاريخه ٣٫٤٨٠ جنيه ، تحصل منها نقداً ٢٫١٣٠ جنيه .

٢٠ « اشترت الشركة أثاث وتركيبات بمبلغ ١٣٫٧٥٠ جنيه ، سددت منها نقداً ٨٫٠٠٠ جنيه والباقى يستحق السداد بعد شهر .

٢٥ « سددت الشركة مصروفات دعاية وأعلان عن الشهر بمبلغ ١٥٠ جنيه .

٣٠ « بلغت الأجور والمرتبات المستحقة للعاملين عن الشهر ٢٫٥٤٠ جنيه سدد منها نقداً ٢٫١٠٠ جنيه والباقى ما زال مستحقا للعاملين .

٣٠ « بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء عن النصف الثانى من الشهر ٤٫٢٠٠ جنيه ، تحصل منها نقداً ٣٫١٠٠ جنيه .

٣٠ « قررت الشركة زيادة رأسمالها بمبلغ ٢٠٫٠٠٠ جنيه أعتباراً من أول شهر يوليو ١٩٧٥ .

المطلوب :

(١) إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات هذه العمليات فى دفتر يومية شركة بهاء الدين عن شهر يونيو ١٩٧٥ . قم باستخدام نموذج كامل لدفتر اليومية كما هو موضح بالفصل ، ولا تنسى شرح كل قيد شرحا مختصراً .

(٢) قم بترحيل هذه العمليات لحسابات الاستاذ الملائمة باستخدام النموذج المبسط لشكل الحساب .

التمرين الخامس :

تكونت شركة عبد الغفار للخدمات والتجارة فى أول يناير ١٩٧٥ برأس مال قدره ٢٠٠٠٠٫٠٠٠ جنيه .

وفيما يلى دليل الحسابات الخاص بالشركة :

رقم الحساب	اسم الحساب	رقم الحساب	اسم الحساب
١٠١	آلات لف وحزم	٢٠١	رأس المال
١٠٢	أثاث وتركيبات	٢٠٢	الأرباح المحتجزة
١٠٣	عدد وأدوات	٢١١	الدائنون
١٠٤	سيارات نقل	٢١٢	أوراق الدفع
١١١	بضاعة	٢١٣	مصروفات مستحقة
١١٢	مصروفات مقدمة	٣٠١	تكلفة البضاعة المباعة
١١٣	أوراق قبض	٣٠٢	أجور ومرتبات
١١٤	عملاء	٣٠٣	مواد ومهمات صيانة
١١٥	نقدية	٣٠٤	إيجار مبانى ومكاتب
٤٠١	ايرادات خدمات	٣٠٥	مصروفات عمومية
٤٠٢	مبيعات بضاعة	٣٠٦	وقود وزيوت
٤٠٣	ايرادات متنوعة	٣٠٣	الحساب الختامى

وقد قامت الشركة بالعمليات الآتية خلال شهر يناير ١٩٧٥ .

رقم المستند	التاريخ	العملية
١	١/١	تحصلت قيمة رأس المال نقداً .
٢	١/٣	قامت الشركة بشراء آلات لف وحزم بمبلغ ٧٫٥٠٠ جنيه نقداً .

٣	١/٣	قامت الشركة باستأجار مكان لمزاولة عملياتها فيه بايجار شهرى قدره ٦٠٠ جنيه نقداً .
٤	١/٥	قامت الشركة بشراء أثاث وتركيبات بمبلغ ٢٠٫٣٠٠ جنيه ، سدد منها ١٠٫٣٠٠ جنيه نقداً والباقى يستحق السداد بعد شهر .
٥	١/٧	أشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٣٠٫٠٠٠ جنيه تستحق السداد بعد عشرة أيام .
٦	١/٨	بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء والمتحصلة نقداً حتى تاريخه ٤٫٣٥٠ جنيه وما زال يستحق قبل العملاء مبلغ ٢٫٦٥٠ جنيه .
٧	١/١٠	اتفقت الشركة مع محطة التليفزيون الرئيسية على القيام بالاعلان عن نشاطها خلال شهرى يناير وفبراير مقابل مبلغ ٦٠٠ جنيه وقد قامت الشركة بسداد القيمة الكامل .
٨	١/١٢	بلغت مبيعات البضاعة حتى تاريخه ٢١٫٥٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ٢٢٫٥٠٠ جنيه وحصلت الشركة على أوراق قبض بالباقى تستحق بعد ثلاثة أشهر .
٩	١/١٤	أشترت الشركة سيارة نصف نقل بمبلغ ٦٫٠٠٠ جنيه نقداً .
١٠	١/١٥	بلغت المصروفات العمومية المسددة حتى تاريخه ٢٫٤٦٠ جنيه .
١١	١/١٦	بلغت تكلفة الوقود والزيوت المستهلك حتى تاريخه والمسدد قيمته نقداً ١٫٣٤٠ جنيه .
١٢	١/١٧	أشترت الشركة بعض العدد والأدوات لزوم عمليات

الصيانة بمبلغ ٤٠٠ر٠ جنيه على الحساب .

١٣	١/١٧	سددت الشركة قيمة البضاعة المشتراة فى ١/٧ .
١٤	١/١٩	أشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٤٥٠٠٠ر٠ جنيه سدد منها ١٥٠٠٠ر٠ جنيه نقداً ، وحررت الشركة أوراق دفع تستحق السداد فى ٣٠ يوم بالباقى .
١٥	١/٢١	باعت الشركة بضاعة لعملائها بمبلغ ٢٨٦٠٠ر٠ جنيه تحصل منها نقداً ١٩٤٠٠ر٠ جنيه والباقى يستحق بعد ١٥ يوم .
١٦	١/٢٤	حصلت الشركة على إيرادات متنوعة من عمليات سمسرة وعمولات مختلفة بلغت قيمتها ٧٨٠ جنيه تحصلت نقداً .
١٧	١/٣٠	بلغت تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر ٤٧٥٠٠ر٠ جنيه .
١٨	١/٣١	بلغت المرتبات والأجور المستحقة للعاملين عن الشهر ٦٤٠٠ر٠ جنيه سدد منها حتى تاريخه ٥٨٠٠ر٠ جنيه .
١٩	١/٣١	بلغت تكلفة مواد ومهمات الصيانة المستخدمة عن الشهر والمسدد قيمتها نقداً ١٤٦٠ر٠ جنيه .
٢٠	١/٣١	بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء منذ ١٠ / ١ حتى تاريخه ٣٤٥٠ر٠ جنيه ، تحصل منها اليوم ٢١٠٠ر٠ جنيه .
٢١	١/٣١	بلغت المصروفات العمومية عن النصف الثانى من الشهر ٢٦٤٠ر٠ جنيه ، سدد منها ٢٣٤٠ر٠ جنيه .

المطلوب :

(١) قم بأعداد حسابات أستاذ للحسابات الواردة فى دليل حسابات الشركة .

(٢) قم بإجراء قيود اليومية لإثبات العمليات التى قامت بها الشركة خلال

الشهر ثم قم بترحيلها لحسابات الأستاذ الخاصة بها .

(٣) قم بأعداد ميزان المراجعة وتحقق من توازن جانبية .

(٤) قم باجراء قيود الأقفال اللازمة ثم قم بأعداد الحساب الختامى للشركة.

(٥) قم بأعداد ميزان المراجعة بعد الأقفال ، وتصوير الميزانية العمومية فى ٣١ / ١ / ١٩٧٥ .

التمرين السادس .

بدأت شركة عبد الغفار للخدمات والتجارة عملياتها بالميزانية الافتتاحية التى قمت بتصويرها فى التمرين السابق مباشرة فى ٣١ / ١ / ١٩٧٥ . وفيما يلى ملخص العمليات التى قامت بها الشركة خلال شهر فبراير :

رقم المستند	التاريخ	العملية
٢١	٢/١	زادت الشركة رأس مالها بمقدار ٥٠٠ر٠٠٠ جنيه نقداً.
٢٢	٢/٥	سددت الشركة المصروفات المستحقة من الشهر السابق ، وسددت الايجار عن الشهر الحالى .
٢٣	٢/٨	حصلت الشركة مبلغ ٦ر٥٠٠ جنيه من العملاء .
٢٤	٢/١٠	أشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٢٥ر٠٠٠ على الحساب.
٢٥	٢/١٣	بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء حتى تاريخه ٦ر٤٥٠ جنيه ، تحصل منها ٤ر٣٥٠ جنيه .
٢٦	١/١٥	بلغت مبيعات البضاعة حتى تاريخه ٣٦ر٧٠٠ جنيه تحصل منها ٢٠ر٢٠٠ جنيه .
٢٧	٢/١٩	سددت الشركة أوراق الدفع المستحقة عليها فى ذلك التاريخ (٣٠ر٠٠٠ جنيه) .
٢٨	٢/٢٣	أشترت الشركة عدد وأدوات أضافية بمبلغ ٣ر٠٠٠

جنيه نقدا وسددت ثمن العدد والأدوات التى تم شرائها في الشهر السابق .

٢٩	٢/٢٦	سددت الشركة لدائنيها مبلغ ١٥٫٠٠٠ جنيه ، وحصلت من عملائها ١٠٫٠٠٠ جنيه .
٣٠	٢/٢٨	بلغت المصروفات العمومية عن الشهر ٤٫٣٥٠ جنيه ، سدد منها ٤٫١٠٠ جنيه .
٣١	٢/٢٨	بلغت تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر ٤٠٫٢٠٠ جنيه .
٣٢	٢/٢٨	بلغت مبيعات البضاعة عن النصف الثانى من الشهر ٣٢٫٣٠٠ جنيه ، منها ٢٢٫٢٠٠ نقداً والباقى على الحساب .
٣٣	٢/٢٧	بلغت المرتبات والأجور المستحقة والمسددة بالكامل عن الشهر ٥٫٧٠٠ جنيه ، وبلغت تكلفة مواد ومهمات الصيانة المستخدمة والتى لم تسدد قيمتها بعد ٩٨٠ جنيه .
٣٤	٢/٢٨	بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء منذ ٢/١٤ حتى تاريخه ٧٩٠ جنيه لم يتحصل منها شيء ، كما بلغت الإيرادات المتنوعة ٣٤٠ جنيه تحصلت نقدا .

المطلوب :

(١) بالاستعانة بدليل الحسابات الوارد فى التمرين السابق قم بفتح حسابات الأستاذ وإثبات الأرصدة الواردة فى الميزانية الافتتاحية لشهر فبراير فيها .

(٢) قم بإجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات عمليات شهر فبراير ثم قم بترحيلها لحسابات الأستاذ الملائمة .

(٣) قم بأعداد ميزان المراجعة ، وإجراء قيود الإقفال اللازمة .

التمرين السابع :

فيما يلى قيود الأقفال وميزان المراجعة بعد الأقفال لشركة عبد الودود العامة للخدمات والصيانة .

أولا : قيود الإقفال :

		من مذكورين			٧٥/٥/٣١
٣٦ر٧٤٠		ح/مبيعات الخدمات			
٣ر٢٦٠		ح/ايرادات متنوعة			
	٤٠ر٠٠٠	الى ح/الحساب الختامى			
٢٤ر٥٠٠		من ح/الحساب الختامى			
		إلى مذكورين :			
	١٤ر٢٢٠	ح/الأجور والمرتبات			
	٢ر٣٣٠	ح/المصروفات الادارية			
	٣ر٥٥٠	ح/مصروفات الصيانة			
	٤٠٠	ح/مصروفات الدعاية والاعلان			
	٣٠٠	ح/المياه والانارة			
	٢ر٥٠٠	ح/الوقود والزيوت والقوى المحركة			
	٢٠٠	ح/الفوائد المدينة على القروض			
	١ر٠٠٠	ح/مصروفات التأمين ضد الحريق			
	؟	من ح/الحساب الختامى			؟
؟		إلى ح/الارباح المحتجزة			

ثانيا : ميزان المراجعة بعد الاقفال :

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	إسم الحساب
٦ر٠٠٠		أراضى
١٢ر٠٠٠		مبانى
١٨ر٠٠٠		آلات ومعدات
٢٠ر٠٠٠		عملاء
٥ر٠٠٠		أوراق قبض
٤٢ر٠٠٠		نقدية
	؟	رأس المال
	٣٩ر٥٠٠	الارباح المحتجزة
	٣ر٥٠٠	دائنون
١٠٣ر٠٠٠	١٠٣ر٠٠٠	

المطلوب :

(١) قم باستكمال قيود الاقفال وميزان المراجعة بعد الأقفال .

(٢) قم بأعداد ميزان المراجعة قبل الاقفال .

(٣) قم بأعداد الحساب الختامى عن الشهر والميزانية العمومية كما تظهر فى نهاية الشهر .

الفصل الرابع

فى

المعالجة المحاسبية للعمليات المستمرة وتسوية الحسابات

١ - مقدمة :

تقوم المحاسبة على افتراض أن العمليات التى تقوم بها الوحدة المحاسبية مستمرة على مدار عدة فترات محاسبية بمعنى أن الوحدة المحاسبية ستظل قائمة لمزاولة نشاطها وممارسة أعمالها لمدى طويل نسبياً . ويطلق على هذا الفرض « فرض الإستمرار » . ويترتب على هذا الفرض أن العمليات التى يقوم بها المشروع خلال فترة محاسبية معينة قد تمتد آثارها لعدة فترات محاسبية لاحقة . وإذا كانت عمليات المشروع مستمرة بهذا الشكل، أى على مدى عدة فترات محاسبية، فان أمر تحديد نتيجة نشاطه من أرباح أو خسائر على وجه الدقة قد يتطلب الانتظار حتى انتهاء المشروع بصفة نهائية وانتهاء استمراره ، أو على الأقل حتى تصبح العمليات المؤثرة فى نتيجة النشاط منتهية . ولما كانت الحاجة إلى بيانات محاسبيه للوقوف على مدى نجاح المشروع فى تحقيق أهدافه التى أنشىء من أجلها ، وهو الأمر الذى يهم إدارة المشروع وملاكه فى المقام الأول ، لا يمكن الإنتظار لاستيفائها حتى انتهاء المشروع ، بل تتطلب قياس نتائج نشاط المشروع والتعرف على مركزه المالى على فترات متقاربة ، أطلقنا على كل منها فى الفصل الأول « الفترة المحاسبية » ، فانه لأمكان استيفاء هذة الحاجة يفترض توقف نشاط المشروع توقفا لحظيا فيما بين الفترات المحاسبية المختلفة ، لإمكان قياس نتائج نشاطه عن هذه الفترات والتعرف على مركزه المالى فى نهايتها ،

وقد عرضنا فى الفصل السابق دورة الإجراءات المحاسبية والتى يمكن باتباعها عن الفترة المحاسبية التعرف على نتائج عمليات المشروع خلال الفترة من أرباح أو خسائر وتحديد مركزه المالى فى نهايتها .

ولكننا لم نتعرض عمداً لأية عمليات مستمرة تمتد آثارها لأكثر من فترة محاسبية واحدة وذلك لترسيخ الإجراءات الأساسية لخطوات الدورة المحاسبية فى صورة مبسطة . وحيث يتطلب إعداد الحسابات الختامية والميزانية فى نهاية الفترة المحاسبية إفتراض توقف نشاط المشروع ، أو إنقطاعه ، فى ذلك التاريخ حتى يمكن قياس نتائج نشاطه عن الفترة،فإن هذا الإنقطاع أو التوقف المفترض يقتضى أن تتم تسوية أرصدة حسابات الإيرادات والمصروفات لما يجب أن تكون عليه فى ذلك التاريخ . ذلك لتتحقق المقابلة السليمة للإيرادات التى تخص الفترة المحاسبية بما يتعلق بها من مصروفات لأغراض قياس نتيجة نشاط المشروع عن الفترة قياساً سليماً .

وتعنى تسوية حسابات الإيرادات والمصروفات تحديد ما يخص الفترة المحاسبية التى يتم إعداد الحساب الختامى عنها من عناصر الإيرادات وعناصر المصروفات ، واستبعاد عناصر الإيرادات والمصروفات التى تخص فترات محاسبية لاحقة. وتعنى مقابلة الإيرادات بالمصروفات إجراء المقاصة بينها التعرف على نتائج النشاط من ربح أو خسارة وتكون المقابلة سليمة إذ كانت المقاصة تتم بين عناصر الإيرادات التى تخص الفترة المحاسبية دون غيرها من الفترات وعناصر المصروفات التى أدت إلى تحقيق هذه الإيرادات أو التى تخص الفترة المحاسبية ذاتها .

وترجع الحاجة إلى إجراء تسوية الحسابات فى نهاية الفترة المحاسبية لأى من الأسباب الآتية أو لكل منها .

١ - تحول الاصول إلى مصروفات خلال الفترة المحاسبية ، بصفة جزئية أو بصفة كلية ، عن طريق إستخدامها أو إستنفاد خدماتها فى مزاولة نشاط المشروع. ومثال ذلك بيع جزء من البضاعة وتحول تكلفتها إلى تكلفة البضاعة المباعة ، أو إستخدام الآلات مما يؤدى إلى نقص قيمتها فيحمل هذا النقص على مصروفات الاهلاك .

٢ - الزيادة المستمرة للمصروفات مقابل زيادة الالتزامات دون إثباتها دفتريا حتى نهاية الفترة المحاسبية . ومثال ذلك الحصول على خدمات العاملين دون سداد الاجور أو الاستفادة بخدمات المكان المستأجر دون تسديد الايجار .

٣ - الزيادة المستمرة فى إكتساب الايرادات التى أدت إلى زيادة الأصول والالتزامات بتحصيل قيمتها مقدما . ومثال ذلك الحصول على إيجار لمكان مملوك مقدما لعدة سنوات .

٤ - الزيادة المستمرة فى الايرادات مقابل زيادة الأصول دون إثباتها دفتريا حتى نهاية الفترة المحاسبية . ومثال ذلك الفوائد المكتسبة على حسابات الودائع فى البنوك والتى لم تتحصل قيمتها بعد .

وسوف نتناول فى هذا الفصل إجراءات تسوية الحساب اللازمة لتحقيق قاعدة مقابلة الإيرادات الخاصة بالفترة المحاسبية بما يتعلق بها من مصروفات . وسوف يكون ذلك فى صورة مبسطة حيث يعالج الموضوع بصورة أكثر تفصيلا فى الباب الثالث من هذا الكتاب .

٢- تحول الأصول إلى مصروفات :

يتم إقتناء الأصول (شرائها) لأغراض الاستعانة بخدماتها فى تأدية عمليات المشروع ، أو لاغراض الاتجار فيها ، كما تنشأ الاصول نتيجة مزاولة المشروع لانشطته المختلفة . فإذا كان الاصل من الاصول الثابتة ، فان إستخدامها فى عملياته

المشروع لفترة محاسبية معينة يؤدى إلى نقص عمره الانتاجى بمقدار الفترة المحاسبية ، وبالتالى يؤدى إلى نقص قيمته عما كانت عليه فى بداية الفترة المحاسبية ، ولما كانت هذه الخدمات تساهم فى تحقيق الايرادات ، فان تكلفتها لابد وأن تحمل لتلك الايرادات .

أما إذا كان الاصل من الاصول المتداولة ، فانه قد يستنفد بالكامل أو بصفة جزئية فى مزاولة نشاط المشروع . فالبضاعة مثلا عندما يتم شراؤها لأغراض الاتجار فيها فانها تزيد من مقدار الاصول بزيادة المخزون منها ، وعندما يتم بيعها فان المخزون منها ينقص بمقدار ما تم بيعه ، كذلك بالنسبة لكل عناصر المصروفات التى يتم سدادها مقدما لتغطى أكثر من الفترة المحاسبية الجارية .

وسوف نعالج فى هذا البند إجراءات التسوية المتعلقة بتحول الأصول إلى مصروفات .

٣ — أ — المصروفات المقدمة :

تشمل المصروفات المقدمة على كل عناصر المصروفات التى تتمثل فى الغالب فى مقابل الحصول على خدمات والتى يتم سداد قيمتها قبل الحصول على الخدمات المتوقعة منها . ومن أمثلة المصروفات المقدمة ، الايجار الذى يسدد مقدما ، وأقساط التأمين التى تغطى فترة زمنية لاحقة ، والفوائد المسددة مقدما ، وما الى ذلك .

ولنفترض مثلا أن منشأة راغب للتجارة تستأجر المكان الذى تزاول فيه عملياتها التجارية مقابل ايجار سنوى قدره ١٫٢٠٠ جنيه تسدد دفعة واحدة فى أول أبريل من كل سنة مقدما . ولنفترض أن المنشأة تكونت فى أول أبريل ١٩٧٤ ، على أن تنتهى الفترة المحاسبية الأولى فى ٣١ / ١٢ / ١٩٧٤ . ثم تصبح الفترة المحاسبية بعد ذلك سنة ميلادية كاملة تبدأ فى ١ / ١ وتنتهى فى ٣١ / ١٢

من كل عام .

فعندما تقوم المنشأة بسداد الايجار عن السنة فى ١ / ٤ / ٧٤ يمكن للمحاسب أن يقوم باجراء القيد الآتى :

١٢٠٠ر١		من حـ/الايجار	١٩٧٤/٤/١
	١٢٠٠ر١	الى حـ/النقدية	
		سداد الايجار عن سنة	
		ابتداء من ١٩٧٤/٤/١	

ويتم ترحيل طرفى القيد حيث يجعل حساب الايجار مدينا ، ويجعل حساب النقدية دائنا . وفى ٣١ / ١٢ / ١٩٧٤ ، بعد ترصيد الحسابات وأعداد ميزان المراجعة ، يتم أقفال حساب الايجار بمبلغ ١٢٠٠ر١ جنيه ضمن حسابات المصروفات الاخرى فى الحساب الختامى طبقا للاجراءات السابق عرضها فى الفصل المتقدم ، ذلك باعتبار حساب الايجار من حسابات المصروفات . وتكون النتيجة طبعا أن تتحمل إيرادات الفترة المحاسبية المكونة من تسعة أشهر (١ / ٤ إلى ٣١ / ١٢ / ١٩٧٤) الايجار الخاص باثنى عشر شهراً منها ثلاثة أشهر تقع فى الفترة المحاسبية التى تبدأ فى ١ / ١ / ١٩٧٥ . وهذا لا يعد بمثابة مقابلة سليمة لإيرادات الفترة بما يتعلق بها من مصروفات .

وللتغلب على هذه المشكلة يقوم المحاسب بتسوية حساب الايجار فى نهاية الفترة المحاسبية ليحدد بالضبط ما يخص الفترة المحاسبية ، وما يخص فترات محاسبية مقبلة . فما يخص الفترة المحاسبية يعتبر من بنود مصروفاتها ، وما يخص فترات محاسبية مقبلة يعد من الأصول الواجب أظهارها فى الميزانية العمومية . وحيث أن ما يخص الفترة المحاسبية المنقضية فى مثالنا الجارى هو أيجار تسعة أشهر ،

بينما رصيد حساب الايجار يمثل ايجار سنة كاملة ، فإنه يصبح من الواجب انقاص حساب الايجار بما يعادل ايجار ثلاثة أشهر ، وذلك قبل أقفاله فى الحساب الختامى ويتم ذلك باجراء القيد التالى :

٣٠٠		من ح/الايجار المقدم	١٩٧٤/١٢/٣١
	٣٠٠	إلى ح/ الايجار	
		تسوية حساب الايجار لتحديد ما يخص الفترة المحاسبية	

ويترتب على ترحيل هذا القيد أن يصبح رصيد حساب الايجار مديناً بمبلغ ٩٠٠ جنيه تمثل ايجار تسعة أشهر ، ويتم أقفال فى الحساب الختامى ، بينما يصبح رصيد حساب الايجار المقدم والذى تستفيد منه الفترة التالية مدينا بمبلغ ٣٠٠ جنيه ويعتبر من حسابات الأصول ، حتى يتحول إلى مصروف فى الفترة التالية .

ويظهر حساب الايجار والايجار المقدم فى هذه الحالة على الصورة التالية :

منه — ح/الايجار — له

١٢٠٠	إلى ح/النقدية	٧٤/٤/١	٣٠٠	من ح/الايجار المقدم	٧٤/١٢/٣١
			٩٠٠	من ح/الحساب الختامى	٧٤/١٢/٣١
١٢٠٠			١٢٠٠		

منه — ح/الايجار المقدم — له

٣٠٠	إلى ح/الايجار	٧٤/١٢/٣١	٣٠٠	رصيد (ميزانية)	٧٤/١٢/٣١
٣٠٠			٣٠٠		

ورغم أن هذا الاجراء يحقق الهدف من تحميل إيرادات الفترة المحاسبية بما يخصها من مصروفات ، إلا أنه ليس بالاجراء الوحيد أو المستحب . فبدلا من إجراء قيد سداد الايجار مقدما عن طريق جعل حساب الايجار مدينا ، فانه يمكن للمحاسب أن يقوم بإثبات سداد الايجار مقدما بإجراء القيد التالى :

١٫٢٠٠		من حـ/ الايجار المقدم	٧٤/٤/١
	١٫٢٠٠	إلى حـ/ النقدية	
		إثبات سداد الايجار مقدما عن سنة إبتداء من ٧٤/٤/١	

وبترحيل طرفى القيد يصبح حساب الايجار المقدم، وهو من حسابات الأصول، مدينا بمبلغ ١٫٢٠٠ جنيه . وإذا ظل الأمر على ذلك حتى إعداد ميزان المراجعة فى نهاية الفترة المحاسبية وإقفال حسابات الايرادات والمصروفات فى الحساب الختامى ، فان إيرادات الفترة لن تتحمل بنصيبها من الايجار، ويلزم الأمر فى هذه الحالة تسوية حساب الايجار المقدم بحيث تتحمل الفترة بما يخصها منه، ويتم ذلك بإجراء قيد التسوية الآتى فى نهاية الفترة المحاسبية.

٩٠٠		من حـ/الايجار	٧٤/١٢/٣١
	٩٠٠	إلى حـ/الايجار المقدم	
		تحميل حساب الايجار بما يخص الفترة من إيجار تم سداده مقدما	

ويترتب على ترحيل القيدين السابقين أن يظهر حسابا الايجار والايجار المقدم كالآتي :

منه | ح/الايجار المقدم | له

منه (مبلغ)	بيان	تاريخ	له (مبلغ)	بيان	تاريخ
١٢٠٠ر١	إلى ح/النقدية	٧٤/٤/١	٩٠٠	من ح/الايجار	٧٤/١٢/٣١
			٣٠٠	رصيد (ميزانية)	
١٢٠٠ر١			١٢٠٠ر١		

منه | ح/الايجار | له

منه (مبلغ)	بيان	تاريخ	له (مبلغ)	بيان	تاريخ
٩٠٠	الى ح/الايجار المقدم	٧٤/١٢/٣١			

ثم يقفل حساب الايجار فى الحساب الختامى ضمن حسابات المصروفات بقيود الاقفال السابق شرحها . ويظهر رصيد حساب الايجار المقدم فى الميزانية العمومية كأصل من الاصول المتداولة، حتى تتم تسويته فى الفترة المحاسبية التالية مع حساب الايجار . و يظهر حسابا الايجار، والايجار المقدم فى ٧٥/١٢/٣١ بعد اجراء قيد التسوية وقيد الاقفال كما يلى :

منه | ح/الايجار | له

منه (مبلغ)	بيان	تاريخ	له (مبلغ)	بيان	تاريخ
٣٠٠	رصيد	٧٥/١/١	١٢٠٠ر١	من ح/الايجار	٧٥/١٢/٣١
١٢٠٠ر١	إلى ح/النقدية	٧٥/٤/١	٣٠٠	رصيد (ميزانية)	٧٥/١٢/٣١
١٥٠٠ر١			١٥٠٠ر١		

منه | ح/الايجار | له

منه (مبلغ)	بيان	تاريخ	له (مبلغ)	بيان	تاريخ
١٢٠٠ر١	إلى ح/الايجار المقدم	٧٥/١٢/٣١	١٢٠٠ر١	من ح/الحساب الختامى	٧٥/١٢/٣١
١٢٠٠ر١			١٢٠٠ر١		

(عليك أن تقوم بأجراء قيود اليومية التى تم ترحيلها لهذين الحسابين) .

وعادة ما تفضل الطريقة البديلة الثانية لمعالجة المصروفات المقدمة فى الحياة العملية.

وعند سداد المصروف مقدما يصبح من مكونات الاصول إلى أن تستنفد الخدمات التى أدت الى سداده ، فتتم تسويته فى نهاية الفترة المحاسبية فى حساب المصروف الخاص به حيث يتحول الأصل الى مصروف بمقدار ما استفادت به الفترة المحاسبية . وما ينطبق على الايجار المقدم ، ينطبق على أقساط التأمين والفوائد المدينة المقدمة أو أى عنصر مصروف آخر يتم سداده مقدما ويغطى أكثر من فترة محاسبية واحدة ، وسوف نعاود معالجة المصروفات المقدمة بصورة أكثر تفصيلا فيما بعد .

٣ ـ ب : تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المواد والمهمات المستخدمة :

تعتبر البضاعة والمواد والمهمات التى تقع فى حيازة الوحدة المحاسبية ومن ممتلكاتها فى لحظة زمنية معينة من أصولها . وعندما يتم شراء البضائع لأغراض الاتجار فيها ، أو المواد والمهمات لأغراض استخدامها فى مزاولة الأنشطة المختلفة للوحدة فان ذلك يزيد من مخزون الوحدة من هذه الأصول . وعندما يتم بيع البضاعة ، أو جزء منها ، أو يتم استخدام المواد والمهمات أو جزء منها ، فان مخزون الوحدة من هذه الأصول ينقص بمقدار ما تم بيعه أو استخدامه . وبمعنى آخر فان هذه الأصول تتحول إلى مصروفات تتعلق بالحصول على إيرادات الفترة المحاسبية بمقدار ما طرأ عليها من نقص .

وفيما يختص بالبضاعة ، فاننا سبق أن تعرضنا لحساب تكلفة البضاعة المباعة. وعندما يتم شراء البضاعة يجعل حساب البضاعة مدينا (وهو من حسابات الاصول) مقابل جعل حساب النقدية أو المورد دائنا بالقيمة على حسب كون العملية تمت نقداً أو على الحساب أو بصورة مختلطة، وعندما تتحدد تكلفة البضاعة المباعة يجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة (وهو من حسابات المصروفات) مدينا بهذه التكلفة مقابل جعل

حساب البضاعة (وهو من حسابات الأصول) دائنا بها . هذا ولم نتعرض لكيفية تحديد تكلفة البضاعة المباعة ولن نتعرض لها هنا أيضاً ، وإنما سوف نرجىء معالجتها لما بعد . ويعتبر القيد الذى يجعل ح / تكلفة البضاعة المباعة مدينا و ح / البضاعة دائنا من قيود التسوية .

وما ينطبق على البضاعة ينطبق أيضاً على المواد والمهمات . فعند شراء المواد والمهمات تعتبر من حسابات الأصول . ولنفترض مثلا أن منشأة راغب للتجارة قامت بشراء مواد ومهمات خلال الفترة المحاسبية بمبلغ ٧٫٨٠٠ جنيه منها ٥٫٣٠٠ نقداً والباقى على الحساب فيكون القيد اللازم لإثبات هذه العملية كالآتى :

٧٫٢٠٠		من ح/المواد والمهمات (أصول)	تاريخ الشراء
		الى مذكورين	
	٥٫٣٠٠	ح/النقدية	
	٢٫٥٠٠	ح/الموردون	
		اثبات شراء مواد ومهمات نقدا وعلى الحساب	

ولو فرض أنه فى نهاية الفترة المحاسبية وجد أن المواد والمهمات المستخدمة بلغت تكلفتها ٦٫١٢٠ جنيه — وسوف نترك كيفية تحديد هذه التكلفة لما يرد فيما بعد — فإنه يلزم فى هذه الحالة أنقاص الأصول بهذه التكلفة وزيادة المصروفات بها . ويتم ذلك باجراء قيد التسوية الآتى :

٦٫١٢٠		من ح/المواد والمهمات المستخدمة (مصروفات)	تاريخ نهاية الفترة
	٦٫١٢٠	الى ح/المواد والمهمات (أصول)	
		تسوية حساب المواد والمهمات بما تم استخدامه منها .	

وبترحيل هذين القيدين للحسابات الخاصة بهما يظهر حسابا المواد والمهمات ، والمواد والمهمات المستخدمة كالآتى :

منه — ح/ المواد والمهمات — له

٧٫٨٠٠	الى مذكورين		٦٫١٢٠	من ح/المواد والمهمات المستخدمة	تاريخ آخر الفترة
			١٫٦٨٠	رصيد	آخر الفترة
٧٫٨٠٠			٧٫٨٠٠		

منه — ح/المواد والمهمات المستخدمة — له

٦٫١٢٠	الى ح/المواد والمهمات			

ثم يقفل حساب المواد والمهمات المستخدمة فى الحساب الختامى، ويظهر رصيد المواد والمهمات فى الميزانية فى نهاية الفترة بمبلغ ١٫٦٨٠ جنيه .

٣ـ حـ ـ الديون المعدومة :

تنشأ حسابات العملاء (أصول) من قيام الوحدة المحاسبية بأداء خدماتها لهم أو بيع بضائعها أو منتجاتها إليهم دون تحصيل قيمة هذه الخدمات أو المبيعات عند تمام عملية البيع . فعادة ما تسمح الشركات المختلفة بتسهيلات ائتمانية لعملائها تمكنهم من سداد قيمة البضائع والخدمات التى يحصلون عليها فى تاريخ لاحق . وقد يتوقف بعض هؤلاء العملاء عن سداد مستحقات الوحدة المحاسبية عليهم لسبب أو لآخر مما يؤدى إلى خسارة الوحدة لهذه المبالغ المستحقة بصفة كلية أو جزئية . ولذلك فإنه تطبيقا لقاعدة الحيطة والحذر ، يتم فى نهاية كل فترة محاسبية تقدير الديون المستحقة قبل العملاء والتى يكون أمر تحصيلها مشكوكا فيه ، ويحمل الحساب الختامى بهذه القيمة المقدرة. ويطلق على المبالغ التى يتم التحقق من عدم أمكانية تحصيلها من العملاء اصطلاح « الديون المعدومة » ، وتعد من حسابات المصروفات ، أما الديون التى يكون أمر تحصيلها من العملاء مشكوكا فيه ولكنه غير محقق فيطلق عليها « الديون المشكوك فى تحصيلها » ، غير أن المبلغ الذى يتم

لتقديره الديون المشكوك فى تحصيلها من العملاء من مبيعات الفترة المحاسبية يحمل لحساب الديون المعدومة تطبيقا لقاعدة الحيطة والحذر على أن يكون الطرف المقابل من القيد هو حساب مخصص الديون المشكوك فيها ، ويطلق عليه مخصص الديون المشكوك فيها » .

وسوف نترك طرق تحديد الديون المشكوك فيها ومعالجتها محاسبيا للباب الثالث من هذا الكتاب ، وذلك مع مراعاة أن الديون المعدومة تعالج محاسبيا من بنود المصروفات بجعل حساب الديون المعدومة مدينا وجعل حساب العملاء دائنا .

٢ ـ د ـ أهلاك الأصول الثابتة :

يتم أقتناء الأصول الثابتة لاستخدامها فى العمليات المختلفة للمشروع على مدار عدة فترات زمنية . ولكل أصل من الأصول الثابتة عمره الانتاجى الذى ينقضى بنهايته أمكانية الاستمرار فى الحصول على خدماته . فالمبانى مثلا تتصدع وتنهار عندما يتم استخدامها لفترة طويلة من الزمان ، والسيارات تهلك وتصبح غير صالحة للاستعمال بعد مرور عدد من السنوات ، وكذلك الآلات والمعدات ، والأثاث والتركيبات ، وما إلى ذلك من الأصول الثابتة . والأصل الثابت الوحيد الذى لا يهلك بالاستخدام هو الاراضى .

وعندما تهلك الأصول الثابتة باستنفاد خدماتها فى عمليات المشروع يصبح من اللازم أستبدالها بغيرها إذا كان للمشروع أن يستمر ، وتصبح قيمتها للمشروع مساوية لقيمتها كخردة أو نفاية . وعلى ذلك يصبح من الضرورى أستبعادها من الأصول . وإذا انتظر المشروع حتى تهلك أصوله دون تحميل تكلفتها على الإيرادات التى تتحقق من استخدامها فإنه يصبح فى وضع لا يحسد عليه ، حيث قد لا يستطيع الحصول على أصول أخرى جديدة تحل محل الأصول

المالكة أو البالية لاستمرار نشاطه . ولذلك يلزم أن تحمل تكلفة الأصول الثابتة على الإيرادات التى تتحقق على مدار الفترات المحاسبية التى تمثل العمر الإنتاجى المقدر لها .

فمثلا إذا قامت الشركة الحديثة للتجارة بشراء مبنى بمبلغ ٢٥٫٠٠٠ جنيه ، وقدر أنه يمكن استخدامه فى عملياتها لمدة عشرون عاما يصبح بعدها غير صالح للاستعمال ويلزم هدمه وإحلاله بغيره ، وقدرت قيمة المواد الناتجة عن عمليات الهدم بعد استبعاد تكلفة الهدم بمبلغ ٥٫٠٠٠ جنيه . فإنه يمكن أن يكون من المنطق السليم توزيع تكلفة المبنى بعد استبعاد ناتج الهدم على مدار حياته الإنتاجية وتحميلها للايرادات بطريقة مرضية . ويعد توزيع صافى التكلفة على سنوات الحياة الإنتاجية للأصل بالتساوى من الطرق المرضية المقبولة قبولا عاما والشائعة الاستخدام محاسبيا . ويطلق على حصة كل سنة من تكلفة الأصل الثابت « قسط الاهلاك السنوى » ، كما يطلق على عملية حساب الاهلاك وإجراء التسويات اللازمة فى هذا الشأن « المحاسبة لاهلاك الأصول الثابتة » . ويعتبر قسط الاهلاك السنوى (والذى يمكن أيضاً حسابه لفترات أقل من سنة) من مكونات المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية التى يتم حسابه لها .

ولحساب الأهلاك طرقا متعددة يتم التعرض لها تفصيلا فى الباب الثالث . وعندما يتحدد قسط الاهلاك عن الفترة المحاسبية يحمل على حساب « الاهلاك » ، وهو من حسابات المصروفات مقابل جعل حساب يخصص لتجميع أقساط الاهلاك حتى ينتهى العمر الإنتاجى للأصل يطلق عليه « حسابات مخصص الاهلاك دائنا » .

١٫٠٠٠		من ح/الاهلاك — مبانى	تاريخ نهاية العام
	١٫٠٠٠	الى ح/مخصص الاهلاك — مبانى	
		اثبات اهلاك المبنى عن العام .	

ويقفل حساب الاهلاك فى الحساب الختامى باعتباره من حسابات المصروفات، ويطرح مخصص الاهلاك من المبانى فى جانب الاصول فى الميزانية كما سوف يتضح تفصيلا فيما بعد .

٣ — المصروفات المستحقة :

تمثل المصروفات المستحقة قيمة الخدمات التى تحصل عليها الوحدة المحاسبية من العاملين فيها أو من استخدام الموارد الاقتصادية المملوكة للغير ، والتى لم تسدد قيمتها بعد حتى نهاية الفترة المحاسبية . ومن أمثلة تلك المصروفات ، الأجور المستحقة ، الفوائد المدينة المستحقة ، الايجارات المستحقة ، مصروفات الدعاية والأعلان ، وما إلى ذلك وتنشأ المصروفات المستحقة من تدفق حصول الوحدة على الخدمة المعينة (وفى بعض الاحيان السلعة كالمياه والانارة مثلا) بمرور الزمن، مع زيادة التزاماتها بسداد القيمة دون إثبات ذلك محاسبيا . فخدمات العاملين مثلا يتم الحصول عليها فى صورة تدفق يومى مستمر ، وكلما انقضى يوم من هذه الأيام كلما أصبحت الوحدة المحاسبية ملتزمة قبلهم بأجر ذلك اليوم ، غير أنه جرت العادة — تسهيلا للاجراءات المحاسبية — أن لا تسجل الاجور دفتريا إلا وقت سدادها . وإذا وقع تاريخ سداد الأجور أو جزء منها بعد تاريخ نهاية الفترة المحاسبية فإن عملية الأنتظار بالقيد حتى تاريخ السداد يؤدى إلى أن الفترة المحاسبية لا تتحمل بتكلفة جزء من خدمات العاملين التى استفادت منها إيراداتٍ تلك الفترة . ولذلك يتم حصر أجور الفترة المحاسبية والمستحقة للعاملين والتى لم تسدد بعد حتى نهايتها ، ويجرى بها قيـــد تسوية يجعلها من مكونات المصروفات ويظهر إلتزام الوحدة المحاسبية قبل عامليها بالقيمة .

وعلى سبيل المثال إذا بلغت الأجور المستحقة للعاملين عن خدمات تم أداؤها خلال الفترة المحاسبية ١٣٫٧٠٠ جنيه بينما ما تم سداده فعلا خلال الفترة بلغ مقداره ١١٫٢٠٠ جنيه ؛ فإنه يلزم إجراء قيد التسوية الآتى فى نهاية الفترة :

٢ر٥٠٠		من حـ/الأجور	تاريخ نهاية الفترة
	٢ر٥٠٠	الى حـ/الأجور المستحقة	
		اثبات الأجور المستحقة للعاملين والتى لم تسدد بعد .	

(وعليك تصوير حساب الأجور والأجور المستحقة فى هذه الحالة):

ويقفل حساب الأجور فى الحساب الختامى بما يعادل قيمة الخدمات التى تم الحصول عليها من العاملين فعلا سواء تم سدادها أو لم تسدد بعد ، ويظهر رصيد حساب الأجور المستحقة بين الإلتزامات فى الميزانية العمومية حتى يتم سداده .

وما ينطبق على الأجور ينطبق على باقى عناصر المصروفات المستحقة . ولنأخذ فى سبيل زيادة الايضاح بند الفوائد مثلا . لاحظ أن الفوائد قد تكون مدينة بمعنى أنها تمثل مصروفات مقابل استفادة الوحدة المحاسبية بأموال الغير ، أو قد تكون دائنة بمعنى أنها تمثل إيرادا مقابل استفادة الغير بأموال الوحدة المحاسبية . وما يعنينا هنا هو الفوائد المدينة التى تمثل مصروفا مقابل استفادة الوحدة بأموال الغير . ولنفرض مثلا أن محلات عبد الحميد التجارية قد اقترضت من البنك ١٠ر٠٠٠ جنيه بفائدة سنوية معدلها ٦ ٪ ، وذلك بتاريخ ١ / ١٠ / ١٩٧٤ . وتسدد الفوائد للبنك كل ستة أشهر منذ تاريخ الحصول على القرض . ولنفترض أن تاريخ نهاية السنة المالية (الفترة المحاسبية) لمحلات عبد الحميد هو ٣١ / ١٢ من كل عام . فكيف تعالج الفوائد المدينة على القرض فى ٣١ / ١٢ / ١٩٧٤ .

الواقع أنه حتى ذلك التاريخ لم يتم سداد فوائد بعد ، ومن ثم فلن يوجد هناك قيد دفترى فى هذا الصدد . غير أن محلات عبد الحميد قد استفادت من القرض لمدة ثلاثة أشهر من ١ / ١٠ حتى ٣١ / ١٢ / ١٩٧٤ . ومن ثم يصبح من الواجب تحميل إيرادات الفترة المحاسبية المنتهية فى ٣١ / ١٢ / ٧٤ بفوائد القرض لمدة الثلاثة أشهر وهى ($١٠ر٠٠٠ \times \frac{٦}{١٠٠} \times \frac{٣}{١٢} = ١٥٠$ جنيه)

ويجرى إثبات قيد التسوية التالى لإثبات الفوائد المستحقة حتى نهاية السنة المالية :

١٥٠		من ح/الفوائد المدينة (مصروفات)	٧٤/١٢/٣١
	١٥٠	الى ح/الفوائد المستحقة (التزامات)	
		اثبات الفوائد المستحقة على قرض البنك حتى تاريخ نهاية السنة .	

ويقفل حساب الفوائد بعد تسويته كالعادة فى الحساب الختامى بينما يظهر رصيد حساب الفوائد المستحقة ضمن بنود الإلتزامات فى الميزانية العمومية.

٤ — الايرادات المستحقة :

يؤدى تدفق الإيرادات إلى زيادة الأصول . وفى بعض الأحيان نجد أن الإيرادات تتدفق بصفة مستمرة مع مرور الزمن . ويترتب على ذلك زيادة الأصول بصفة مستمرة مع مرور الزمن . غير أن هذا التدفق المستمر للايرادات وزيادة الأصول بالتبعية يصعب إثباته دفتريا بصورة لحظية. وكما هى العادة فانه تسهيلا للاجراءات المحاسبية فى هذه الحالة — يؤجل إثبات الإيرادات دفتريا حتى تنقضى فترات زمنية ملائمة ، وحتى يتم فى شأنها عملية تبادل فعلية ، كتحصيلها مثلا أو قيام التزام مؤكد من الغير قبل الوحدة المحاسبية بسدادها . وفى بعض الأحيان قد لا تتم عملية التحصيل أو يقوم هذا الإلتزام قبل الغير بصورة مؤكدة حتى نهاية الفترة المحاسبية فرغم أن الإيرادات تصبح مستحقة قبل الغير من وجهة نظر الوحدة إلا أنه غير ملتزم بسدادها حتى تاريخ لاحق لتاريخ نهاية الفترة المحاسبية . ومن أمثلة ذلك الإيرادات الناتجة عن فوائد الاستثمارات فى أوراق مالية . فرغم أن هذه الفوائد يتم تحصيلها بصفة دورية إلا انه قلما تتفق تواريخ التحصيل مع تواريخ الاستحقاق . وبذلك يصبح من الواجب على المحاسب — تطبيقا لقاعدة المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات التي تخص الفترة

المحاسبية — وقياساً على الفوائد المدينة — أن يقوم بتسوية الايرادات المستحقة في نهاية الفترة المحاسبية في حساب الايرادات واظهار الأصول المقابلة لها في الميزانية .

ولنفترض مثلا أن شركة التجارة العربية تستثمر ٢٠٫٠٠٠ جنيه في سندات حكومية تحمل سعر فائدة ٣٪ سنويا تسدد نصف سنويا من تاريخ الشراء .
ولنفرض أن الشركة قامت بشراء هذه السندات في ٧٤/٤/١ وأن سنتها المالية تنتهي في ١٩٧٤/١٢/٣١ .

وعلى هذا الأساس تستحق الفوائد على هذه السندات في ١٠/١ ، ٤/١ من كل عام ، وعندما تحصل الوحدة على الفوائد نصف السنوية في ١٠/١ يجرى إثبات القيد الآتي :

٣٠٠		من ح/ النقدية (أصول)	٧٤/١٠/١
	٣٠٠	الى ح/ الفوائد الدائنة (ايرادات)	
		اثبات تحصيل الفوائد على سندات الحكومة لمدة نصف سنة ($٢٠٫٠٠٠ \times \frac{٣}{١٠٠} \times \frac{٣}{١٢}$)	

وفي ١٢/٣١ يجب على المحاسب أن يقوم بحساب الفوائد المستحقة للفترة المحاسبية عن ثلاثة أشهر من ١٠/١ الى ١٢/٣١ والتي لن تحصل حتى ٤/١ من الفترة التالية ، ويقوم بإجراء قيد التسوية التالي :

١٥٠		من ح/ الفوائد الدائنة المستحقة (أصول)	٧٤/١٢/٣١
	١٥٠	الى ح/ الفوائد الدائنة (ايرادات)	
		تسوية حساب الفوائد الدائنة بالفوائد الدائنة المستحقة حتى نهاية العام ($٢٠٫٠٠٠ \times \frac{٣}{١٠٠} \times \frac{٣}{١٢}$)	

وبذلك تتضمن إيرادات السنة الفوائد الدائنة التى تم إكتسابها فيها (٤٥٠ جنيه) وتزداد الأصول بنفس المقدار (النقدية والفوائد الدائنة المستحقة). ويقفل حساب الفوائد الدائنة فى الحساب الختامى ، ويظهر حساب الفوائد الدائنة المستحقة فى حسابات الأصول فى الميزانية (أصول متداولة). وما يسرى على الفوائد الدائنة يسرى على باقى عناصر الايرادات المتنوعة كالعمولات الدائنة مثلا والسمسرة والايجارات الدائنة ، وما إلى ذلك .

٥ — الإيرادات المقدمة :

تمثل الايرادات المقدمة الوجه المضاد للمصروفات المقدمة . فكما يمكن للوحدة المحاسبية أن تسدد ايجار المكان الذى تشغله مقدما للغير مثلا ، يمكن لها أن تحصل على إيجار المكان الذى تمتلكه من الغير الذى يستأجره مقدما . والواقع أنه يمكن للوحدة المحاسبية (خاصة إذا كانت فى مركز إحتكارى) أن تحصل على مقابل الخدمات التى تؤديها للغير مقدما قبل إداء الخدمات ذاتها . ويترتب على حصول الوحدة المحاسبية على الايرادات مقابل خدمات لم يتم تأديتها بعد عدم إكتساب هذه الايرادات حتى يتم أداء الخدمات المقابلة لها . فإذا اعتبرت هذه الايرادات المقدمة من مكونات عناصر الايرادات فى الفترة التى يتم الحصول عليها فيها — بينما الخدمات التى تقابلها ، وما يستتبعها من مصروفات ، تعتبر من مكونات عناصر المصروفات فى الفترة التى تم أداء الخدمات فيها — فإن قاعدة المقابلة السليمة لايرادات كل فترة بعناصر المصروفات المتعلقة بها لن تتحقق . ومن ثم يصبح من الواجب تسوية عناصر الايرادات المقدمة لتلافى هذا الوضع .

ولنفرض مثلا أن شركة عبد الستار التجارية تؤجر أحد مبانيها للغير مقابل إيجار سنوى قدره ١٢٠٠٠ جنيه تسدد مقدما اعتباراً من تاريخ إبرام العقد فى ١٩٧٤/٧/١ . وقد حصلت الشركة على القيمة من المستأجر فى ذلك التاريخ . فيكون قيد إثبات هذه العملية دفتريا كالآتى .

١٢٫٠٠٠		من حـ/النقدية	٧٤/٧/١
	١٢٫٠٠٠	إلى حـ/الايجار الدائن المقدم	
		إثبات تحصيل إيجار المبنى عن سنة إعتبارا من	٧٤/٧/١

ويلاحظ أننا جعلنا حساب الإيجار الدائن المقدم (وهو من حسابات الخصوم) دائنا بالقيمة بدلا من حساب الايجار الدائن (وهو من حسابات الايرادات) اتباعا لنفس منطق الطريقة الثانية التى عرضناها فى معالجة الايجار (المدين) المقدم .

وإذا كانت السنة المالية تنتهى فى ٣١/١٢/ ٧٤ ، فإنه يلزم إجراء قيد التسوية التالى :

٦٫٠٠٠		من حـ/الايجار الدائن المقدم	٧٤/١٢/٣١
	٦٫٠٠٠	إلى حـ/الايجار الدائن	
		تسوية حساب الايجار الدائن المقدم فى حساب الايجار الدائن عن ستة أشهر	

ويقفل رصيد حساب الايجار الدائن ضمن بنود الايرادات فى الحساب الختامى ويظل رصيد حساب الايجـــار الدائن المقدم ضمن بنود الخصوم فى الميزانية العمومية .

٦ — ملخص لآثار اجراءات تسوية العمليات المستمرة :

نخلص مما تقدم إلى أن كل عملية تسوية يتأثر بها أحد حسابات الميزانية ، وينتقل هذا الأثر إلى فترة محاسبية مقبلة . كما يتأثر بها أحد حسابات النتيجة ، ومن ثم تؤثر فى نتيجة المقاصة بين الايرادات والمصروفات عن الفترة من أرباح أو خسائر : وتوضح آثار عمليات التسوية على الفترات المحاسبية المختلفة فى صورة نموذج مبسط على الصفحة التالية .

سبب التسوية	أثر التسوية على حسابات الفترات المحاسبية		
	الفترات السابقة أو الفترة الحالية	الفترة الحالية	الفترة أو الفترات المستقبلة
١ — تحول الأصول إلى مصروفات	تسجل عند السداد أو الشراء فى حسابات الأصول بجعل هذه الحسابات مدينة بها.	تتحول الخدمات المستنفدة أو الكمية المستخدمة إلى مصروف بجعل حسابات الاصول دائنة بها.	ما تبقى يظل فى حساب الاصول لاستخدامه فى الفترات المقبلة.
٢ — المصروفات المستحقة		تجعل المصروفات مدينة بها مقابل جعل الالتزامات دائنة	تجعل الالتزامات مدينة عند السداد
٣ — الايرادات المستحقة		تجعل الاصول مدينة بها مقابل جعل الايرادات دائنة.	تتحول الاصول المعينة الى نقدية بالتحصيل.
٤ — الايرادات المقدمة	تجعل الاصول مدينة مقابل زيادة الالتزامات بالقيمة	تتحول إلى ايرادات بمقدار ما يتم اكتسابه منها بأداء الخدمات المقابلة بجعل الحساب المعين فى الالتزامات مدينا وحساب الايرادات دائنا.	ما يتبقى يمثل التزام بأداء خدمات فى المستقبل ، يتحول الى ايرادات بأداء تلك الخدمات.

٧ — ورقة العمل وقيود التسوية وقيود الاقفال :

تعرضنا فى الفصل السابق لكيفية اعداد ميزان المراجعة وإجراء قيود الاقفال وإعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية . ثم تعرضنا فى البنود السابقة من الفصل الحالى إلى عرض كيفية تسوية بعض الحسابات ، وبررنا ضرورة إتمام ذلك فى نهاية الفترة المحاسبية .

والواقع أن تسوية الحسابات غالبا ما تتم فى العادة بعد إعداد ميزان المراجعة ، أى بعد ترصيد الحسابات المختلفة ونقل أرصدتها إلى ميزان المراجعة . وقد ذكرنا فى حينه أن حسابات الميزانية يمكن ترصيدها بالحبر بينما أرصدة الايرادات والمصروفات عادة ما يتم ترصيدها بالرصاص حيث أنها تقفل فى الحساب الختامى وتصبح بدون أرصدة . وما زالت هذه القاعدة قائمة ولكن بعد أن نستثنى منها حسابات المقدمات والمستحقات فى الأصول والخصوم حيث يلزم فى العادة تسويتها فى نهاية العام . ويستحسن فى كل الاحوال أن لايتم ترصيد الحسابات بالحبر إلا بعد إجراء التسويات الخاصة بنهاية العام .

وتنطوى عملية إجراء التسويات فى نهاية العام على العديد من التفاصيل التى تزيد من احتمال ارتكاب الأخطاء ، ولذلك يستعين المحاسب عادة فى تنظيم عمليات آخر العام من إجراء تسويات وأقفال حسابات وأعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية بما يطلق عليه محاسبيا « ورقة العمل » . وورقة العمل هذه لا تعدو أن تكون صحيفة من الورق ، كبيرة نسبيا ، وتنقسم إلى عدد من الأعمدة ، تساعد فى تنظيم هذه العمليات . وتحتوى ورقة العمل فى العادة على الخانات الآتية :

١ — خانة لاسم الحساب .

٢ — خانتان لميزان المراجعة بجانبيه المدين والدائن قبل التسويات .

٣ — خانتان لإثبات عمليات التسويات .

٤ — خانتان لميزان المراجعة بجانبيه بعد إجراء التسويات .

٥ — خانتان للحساب الختامى أحداهما للمصروفات والأخرى للايرادات .

٦ — خانتان للميزانية العمومية أحداهما الأصول والأخرى للخصوم .

وعلى هذا الاساس يمكن للمحاسب أن يقوم باجراء قيود الاقفـال وقيود التسوية وأعداد الحساب الختامى والميزانيـة العمومية من واقع ورقة العمل .

وفيما يلى نموذج مصغر لورقة العمل بخاناتها المختلفة .

الشركة العامة للتجارة والخدمات

ورقة العمل عن الفترة المنتهية فى ٣١ / ١٢

اسم الحساب	ميزان المراجعة		التسويات		ميزان المراجعة بعد التسويات		الحساب الختامى		الميزانية العمومية	
	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن

ونورد فيما يلى مثالا يوضح كيفية استخدام ورقة العمل فى إجراء التسويات وأقفال الحسابات وأعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية .

ظهرت الأرصدة الآتية فى ميزان المراجعة للشركة العامة للتجارة والخدمات فى ٣١ / ١٢ / ١٩٧٤ :

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	الحساب
جنيه	جنيه	
٤٥٫٠٠٠		مبانى
٢٠٫٠٠٠		السيارات
٥٫٠٠٠		عدد وأدوات
١٦٥٫٠٠٠		بضاعة
٢٧٫٠٠٠		مواد ومهمات
٣٥٫٠٠٠		عملاء
٢٫٥٠٠		ايجار
٧٫٥٠٠		أجور

دعاية واعلان		٣ر٣٠٠
مصروفات متنوعة		٨ر٧٠٠
رأس المال	١٥٠ر٠٠٠	
مبيعات بضاعة	١٠٩ر٥٠٠	
مبيعات خدمات	٢٢ر٤٠٠	
عمولات	٣ر١٠٠	
دائنون	٣٥ر٠٠٠	
	٣٢٠ر٠٠٠	٣٢٠ر٠٠٠

فاذا علمت أن الشركة بدأت عملياتها فى ١٩٧٤/١/١، وأعطيت المعلومات التالية:

١ — تكلفة البضاعة المباعة بلغت ٧٢ر٠٠٠ جنيه .

٢ — بلغت تكلفة المواد والمهمات المستخدمة ٧ر٢٠٠ جنيه .

٣ — بلغت العمولات المستحقة للشركة والتى لم تثبت دفتريا ولم تتحصل بعد ٤ر٢٠٠ جنيه .

٤ — بلغ أهلاك المبانى عن العام ٢ر٠٠٠ جنيه ، وأهلاك السيارات ٢ر٥٠٠ جنيه .

٥ — بلغت الأجور المستحقة والتى لم تسدد بعد حتى نهاية العام ٢ر٥٠٠ جنيه .

المطلوب :

(١) أعداد ورقة العمل وإجراء التسويات اللازمة .

(٢) إثبات قيود التسوية وقيود الاقفال فى دفتر اليومية .

وللوفاء بالمطلوب الاول نقوم بالخطوات التالية :

١ — قم بنقل أرصدة حسابات الاستاذ وأسماءها إلى ورقة العمل ويمكن فى الواقع أن يتم ذلك مباشرة من حسابات الأستاذ مع الاستغناء عن ميزان المراجعة بصفتة المنفصلة ولكنه فى مثالنا الجارى نقوم بنقل الأرصدة والحسابات كما وردت فى ميزان المراجعة وتدون الأرصدة فى الخانتين المخصصين لميزان المراجعة قبل فى التسويات فى ورقة العمل .

٢ — قم بإجراء التسويات فى الحسابات التى تتأثر بها فى الخانتين المخصصتين لذلك، وقم باضافة ما يلزم من حسابات لهذا الغرض فى ورقة العمل .

٣ — بعد تعديل أرصدة الحسابات بالتسويات التى قمت باجرائها فى الخطوة السابقة ، قم بتدوين الأرصدة المعدلة فى الخانتين المخصصتين لميزان المراجعة بعد التسويات وتحقق من توازنه .

٤ — قم بنقل أرصدة حسابات الإيرادات والمصروفات كما تظهر فى ميزان المراجعة بعد التسويات للخانتين المخصصتين لحساب الختامى . قم بجمع الجانبين وحدد الفرق بينهما وضع مقابل هذا الفرق فى خانة بأسم حساب أرباح العام (أو خسائر العام)

٥ — قم بنقل أرصدة حسابات الأصول والخصوم كما تظهر فى ميزان المراجعة بعد التسويات للخانتين المخصصتين الميزانية العمومية ، ثم قم بنقل أرباح العام (أو خسائر العام) لخانة الدائن (أو المدين) فى الميزانية ، ثم قم بجمع الجانبين للتحقق من توازنهما .

ونوضح استيفاء هذه الخطوات على المثال تحت البحث كالآتى :

١ — نقوم بنقل أسماء الحسابات كما وردت بميزان المراجعة (قبل التسويات) فى الخانة المخصصة لها فى ورقة العمل ، ثم نقوم بتدوين رصيد الحساب على حسب طبيعته فى الخانة الملائمة من خانتى ميزان المراجعة ، فالمبانى مثلا من الأصول ، ورصيدها مدين بطبيعته وبالتالى تظهر فى خانة المدين فى ميزان المراجعة ، وكذلك الايجار مثلا وهو من بنود المصروفات ومدين بطبيعته بينما الدائنون ومبيعات البضاعة مثلا من الحسابات الدائنة بطبيعتها ورصيدها دائن فيظهر فى خانة الدائن .

٢ — ننتقل بعد ذلك لإجراء التسويات طبقا للبيانات المعطاة . ويتطلب الأمر فى هذا الصدد بحث كل تسوية على حدة وتحليل آثارها على الحسابات المعنية كما لو كنا بصدد إجراء قيد يومية . فالتسوية الأولى مثلا الخاصة بتكلفة البضاعة المباعة تعنى أن رصيد البضاعة الوارد فى ميزان المراجعة والمدين بمبلغ ١٦٥٠٠٠ر١٦٥٠٠٠ جنيه يجب انقاصه بتكلفة ما تم بيعه من البضاعة وقدره ٠٠٠ر٧٢ جنيه ، وبما

أن حساب البضاعة مدين بطبيعته (لأنه من الأصول) فلا تقاصه يلزم الأمر جعله دائنا بمبلغ ٧٢٠٠٠ جنيه . وعلى هذا الأساس تدون هذه القيمة على سطر حساب البضاعة فى خانة التسويات فى الجانب الدائن . وحتى يكتمل القيد لابد من فتح حساب جديد ، أى أضافة حساب جديد فى ورقة العمل بأسم حساب تكلفة البضاعة المباعة ونجعله مدينا فى خانة التسويات (لأنه لم يكن موجوداً فى ميزان المراجعة قبل التسويات) بمبلغ ٧٢٠٠٠ جنيه .(أنظر ورقة العمل ص ١٧٤). ويسرى نفس المنطق على التسوية الثانية الخاصة بتكلفة المواد والمهمات المستخدمة.

أما التسوية الثالثة الخاصة بالعمولات المستحقة للشركة فيمكن أن ننظر إليها كالآتى : العمولات من بنود الإيرادات وبالتالى فهى تظهر كرصيد دائن فى ميزان المراجعة . وبما أن هناك عمولات مستحقة للشركة فهذا يعنى أن الشركة أدت خدمات لعملائها فعلا دون أن تحصل على قيمتها ، أى أن إيراداتها زادت فعلا ولكن القيمة لم يتم قيدها فى الدفاتر لعدم تحصيلها . وعلى هذا الأساس يصبح من الواجب زيادة رصيد العمولات (إيرادات) الدائن وذلك بجعله دائنا فى خانة التسويات (الجانب الدائن) بقيمة العمولات المستحقة . وحيث أن هذه العمولات المستحقة تمثل حقوقا للشركة قبل الغير فانها تؤدى إلى زيادة الأصول . وبذلك يضاف حساب جديد فى ورقة العمل بأسم العمولات المستحقة (أصول) ويجعل مدينا بقيمة العمولات المستحقة فى خانة التسويات ، وبذلك يكتمل القيد .

أما التسوية الرابعة الخاصة بالاهلاك فيلاحظ أنه لا يوجد حساب للاهلاك فى ميزان المراجعة ، وبذلك يستدعى الأمر فتح حساب للاهلاك — مبانى ، وحساب للاهلاك — سيارات بأضافتهما لورقة العمل . وحيث أن كلا الحسابين من حسابات المصروفات فيجعل كل منهما مدينا فى خانة التسويات بالقيمة المحددة له . وحتى يكتمل القيد الخاص بكل من المصروفين يلزم الأمر أضافة حساب جديد

اسم الحساب	ميزان المراجعة		التسويات	
	مدين	دائن	مدين	دائن
مباني	٤٥ ر٠٠			
سيارات	٢٠ر٠٠٠			
عدد وأدوات	٥ر٠٠٠			
بضاعة	١٦٥ر٠٠٠			(١) ٧٢ر٠٠٠
مواد ومهمات	٢٧ر٠٠٠			(٢) ٧ر٢٠٠
عملاء	٣٥ر٠٠٠			
ايجار	٣ر٥٠٠			
أجور	٧ر٥٠٠		(٥) ٢ر٥٠٠	
دعاية واعلان	٣ر٣٠٠			
مصروفات متنوعة	٨ر٧٠٠			
رأس المال		١٠٠ر٠٠٠		
مبيعات بضاعة		١٠٩ر٥٠٠		
مبيعات خدمات		٢٢ر٤٠٠		
عمولات		٣ر١٠٠		(٣) ٤ر٢٠٠
دائنون		٢٥ر٠٠٠		
	٣٢٠ر٠٠٠	٣٢٠ر٠٠٠		
تكلفة البضاعة المباعة			(١) ٧٢ر٠٠٠	
مواد ومهمات مستخدمة			(٢) ٧ر٢٠٠	
عمولات مستحقة			(٣) ٤ر٢٠٠	
الاهلاك			(٤) ٤ر٥٠٠	
مخصص الاهلاك				(٤) ٤ر٥٠٠
الأجور المستحقة				(٥) ٢ر٥٠٠
أرباح العام				
			٩٠ر٤٠٠	٩٠ر٤٠٠

ورقة العمل للسنة المالية المنتهية فى ١٩٧٤/١٢/٣١

ميزان المراجعة بعد التسويات		الحساب الختامى		الميزانية العمومية	
مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
٤٥ر٠٠٠				٤٥ر٠٠٠	
٢٠ر٠٠٠				٢٠ر٠٠٠	
٥ر٠٠٠				٥ر٠٠٠	
٩٣ر٠٠٠				٩٣ر٠٠٠	
١٩ر٨٠٠				١٩ر٨٠٠	
٣٥ر٠٠٠				٣٥ر٠٠٠	
٣ر٥٠٠		٣ر٥٠٠			
١٠ر٠٠٠		١٠ر٠٠٠			
٣ر٣٠٠		٣ر٣٠٠			
٨ر٧٠٠		٨ر٧٠٠			
	١٥٠ر٠٠٠				١٥٠ر٠٠٠
	١٠٩ر٥٠٠		١٠٩ر٥٠٠		
	٣٢ر٤٠٠		٣٢ر٤٠٠		
	٧ر٣٠٠		٧ر٣٠٠		
	٢٥ر٠٠٠				٢٥ر٠٠٠
٧٢ر٠٠٠		٧٢ر٠٠٠			
٧ر٢٠٠		٧ر٢٠٠			
٤ر٢٠٠				٤ر٢٠٠	
٤ر٥٠٠		٤ر٥٠٠			
	٤ر٥٠٠				٤ر٥٠٠
	٢ر٥٠٠				٢ر٥٠٠
		٤٠ر٠٠٠			٤٠ر٠٠٠
٢٣١ر٢٠٠	٢٣١ر٢٠٠	١٤٩ر٢٠٠	١٤٩ر٢٠٠	٢٢٢ر٠٠٠	٢٢٢ر٠٠٠

لمخصص الاهلاك لكل ، حيث لم يظهر فى ميزان المراجعة قبل التسويات و يجعل دائنا فى خانة التسويات بالقيمة (أنظر رقم (٤) فى ورقة العمل) .

وتعنى التسوية الخامسة أن الشركة حصلت على بعض خدمات عامليها دون أن تسدد القيمة حتى نهاية الفترة المحاسبية وبالتالى يلزم زيادة الأجور (مصروفات) مقابل أظهار إلتزام الشركة قبل عامليها فى بنود الإلتزامات فى الميزانية . وعلى هذا الأساس يجعل حساب الأجور مدينا فى خانة التسويات (حتى يزداد بالقيمة) بمبلغ ٢٫٥٠٠ جنيه مقابل فتح حساب جديد فى ورقة العمل بأسم الأجور المستحقة (التزامات) وجعله دائنا بالقيمة (أنظر رقم(٥) فى ورقة العمل)

٣ — بعد إجراء التسويات على ورقة العمل فى الخانتين المخصصتين لذلك نقوم بجمع الصفوف جمعا جبريا لكل من خانتى ميزان المراجعة قبل التسويات والتسويات معا ويظهر الرصيد الجديد المعدل بالتسويات فى الجانب الملائم من خانتى ميزان المراجعة بعد التسويات . فلو نظرنا إلى صف البضاعة مثلا لوجدنا أن الرصيد مدين فى ميزان المراجعة بمبلغ ١٦٥٫٠٠٠ جنيه وجعل دائنا فى خانة التسويات بمبلغ ٧٢٫٠٠٠ جنيه ليصبح الرصيد المدين المتبقى ٩٣٫٠٠٠ جنيه يظهر فى الجانب المدين من ميزان المراجعة بعد التسويات . أما إذا نظرنا للاجور مثلا فنجد أن حسابها مدين فى ميزان المراجعة بمبلغ ٧٫٥٠٠ جنيه وجعل مدينا فى التسويات بمبلغ ٢٫٥٠٠ جنيه ليصبح الرصيد الجديد مدينا بمبلغ ١٠٫٠٠٠ جنيه تمثل الأجور التى استفادت بها الفترة المحاسبية كما يظهر فى الجانب المدين من ميزان المراجعة بعد التسويات . ويلاحظ أن الحسابات الجديدة المضافة فى ورقة العمل تظهر فى ميزان المراجعة بعد التسويات كما تظهر فى خانة التسويات وفى نفس الجانب .

٤ — بعد ذلك نقوم بتحديد حسابات المصروفات وننقلها للجانب المدين من خانتى الحساب الختامى ونحدد حسابات الإيرادات وننقلها للجانب الدائن

من خانتى الحساب الختامى ، وحسابات الأصول ننقلها للجانب المدين من خانتى الميزانية والخصوم ننقلها للجانب الدائن من خانتى الميزانيـة . ويراعى أن ذلك كله من واقع خانتى ميزان المراجعة بعد التسويات .

٥ — نقوم بعد ذلك بترصيد خانتى الحساب الختامى ، فإذا ظهر الرصيد فى خانة المدين (يعنى رصيد دائن أو أرباح) يدون مقـابلة فى خانة أسم الحساب « أرباح العام » وتدون القيمة فى الجانب المدين من خانتى الحساب الختامى وفى الجانب الدائن فى خانتى الميزانية . أما إذا ظهر الرصيد فى الجانب الدائن (يعنى رصيد مدين أو خسائر) فيدون مقـابلة فى خانة أسم الحساب « خسائر العـام » ويدون المبلغ فى الجانب الدائن من خانتى الحساب الختامى وفى الجانب المدين من خانتى الميزانية (أنظر البند الأخير فى ورقة العمل) .

وتظهر ورقة العمل للمثال تحت البحث كما هو موضح فى الصفحتين السابقتين :
وبتفحص ورقة العمل يتضح الآتى :

١ — أن كل زوج من الأعمدة يتوازن تلقائيا إذا ما اتخذنا الخطوات السابقة فنجد أن عمودى ميزان المراجعة يتساويـان لضرورة تساوى مجموع الأرصدة المدينة للحسابات المدينة مع مجموع الارصدة الدائنة للحسابات الدائنة ، كما سبق وذكرنا . كما أن مجموع التسويات المدينة لابد وأن يتساوى مع مجموع التسويات الدائنة ، نظرا لان كل عملية تسوية لابد وأن يتساوى طرفاها وتعد قائمة بذاتها . ويتساوى جانبا ميزان المراجعة بعد التسويات لان ما يظهر فيه من أرصدة هو حاصل الجمع الجبرى لأرصدة ميزان المراجعة وعمليات التسوية . ويتحقق توازن جانبى الحساب الختامى وجانبى للميزانية العموميـة عن طريق أرباح العـام (أو خسائر العام) فتوضح الارباح فى الجانب المدين من الحساب الختامى لتمثل المتمم الحسابى لجانب المصروفات المدين والاصغر ليساوى جانب الإيرادات الدائن

والأكبر (والعكس فى حالة الخسائر) ويوضع الأرباح أيضاً فى الجانب الدائن من حسابات الميزانية (الخصوم) ، لأنها تمثل أضافة الى حقوق الملكية . ولذلك يقال أن الحساب الختامى والميزانية يرتبطان ببعضهما عن طريق صافى الربح (أو صافى الخسارة) .

٢ — يمكن إجراء قيود التسوية اللازمة مباشرة من الخانتين المخصصتين للتسويات ، حيث تجعل الحسابات التى يقع مقابلها تسويات فى خانة « المدين » مدينة بالمبالغ الواردة فى هذه الخانة ، وتجعل الحسابات التى يقع مقابلها تسويات فى خانة « الدائن » دائنة بالمبالغ الواردة فى هذه الخانة . وقد قمنا بترقيم التسويات أرقاما وضعت بين أقواس لتبين طرفى كل تسوية المدين والدائن .

٣ — يمكن إجراء قيود الاقفال اللازمة مباشرة من الخانتين المخصصتين للحساب الختامى حيث يجعل الحساب الختامى مدينا والحسابات الواردة أرصدتها فى خانة « المدين » دائنة ، وتجعل الحسابات الواردة أرصدتها فى خانة « الدائن » مدينة ، مقابل جعل الحساب الختامى دائنا .

٤ — يمكن تصوير الحساب الختامى والميزانية العمومية من واقع ورقة العمل مباشرة حيث تحتوى الخانتان المخصصتان للحساب الختامى على البيانات اللازمة لاعداده ، وتحتوى الخانتان المخصصتان للميزانية العمومية على البيانات اللازمة لاعدادها .

المطلوب منك : (١) أن تقوم باعداد الحساب الختامى لشركة التجارة والخدمات عن الفترة الحاسبية المنتهية فى ٧٤/١٢/٣١ ، وتصوير الميزانية العمومية فى ذلك التاريخ .

(٢) أن تقوم بأعداد قيود الإقفال من واقع ورقة العمل .

ومما تقدم تكون قيود التسوية كالآتى :

		من مذكورين
٢ر٥٠٠		ح/الاجور (٥)
٧٢ر٠٠٠		ح/تكلفة البضاعة المباعة (١)
٧ر٢٠٠		ح/مواد ومهمات مستخدمة (٢)
٤ر٢٠٠		ح/عمولات مستحقة (٣)
٤ر٥٠٠		ح/الاهلاك (٤)
		الى مذكورين
	٧٢ر٥٠٠	ح/البضاعة (١)
	٧ر٢٠٠	ح/المواد والمهمات (٢)
	٤ر٢٠٠	ح/عمولات (٣)
	٤ر٥٠٠	ح/مخصص الاهلاك (٤)
	٢ر٥٠٠	ح/الاجور المستحقة (٥)
		تسوية الحسابات عن العام

ويلاحظ أننا حافظنا على أرقام التسويات بالقيد كما وردت بورقة العمل حتى يسهل الرجوع اليها والتعرف على آثارها ، ولا ترد هذه الارقام عادة فى قيد اليومية .

أسئلة وتمارين على الفصل الرابع

أولا — الاسئلة :

(١) قم بتعريف كل مما يأتى عن طريق ما تراه ملائما من أمثلة .

تحول الأصول إلى مصروفات ، زيادة المصروفات مقابل زيادة الالتزامات ، زيادة المصروفات مقابل نقص الأصول ، زيادة الايرادات مقابل زيادة الأصول ، زيادة الايرادات مع الأصول والالتزامات ؟

(٢) ماهى مبررات إجراء التسويات فى نهاية الفترة المحاسبية ؟

(٣) ما هى فوائد استخدام ورقة العمل ؟

(٤) علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب :

أ ــ يمثل الايجار المقدم (دائن) ما يتم سداده خلال الفتره المحاسبية الحالية ويخص الفترة أو الفترات التالية :

ب ــ إذا أبرمت إحدى الشركات بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة سنة وسددت القسط البالغ قدره ٣٫٦٠٠ جنيه اعتباراً من تاريخ بداية التأمين فى ٧٤/٩/١ ، وكانت السنة المالية تنتهى فى ١٩٧٤/١٢/٣١ فإن مصروفات سنة ٧٤ تتحمل بمبلغ ٣٫٢٠٠ جنيه ويعتبر الباقى من الالتزامات .

جـ ــ يمكن أن تحمل المواد والمهمات المشتراة على حسابات المصروفات (أى يجعل بها حساب المصروف مدينا) عند الشراء ، ثم تتحدد تكلفة ما لم يستخدم منها فى نهاية العام وتستنزل من حسابات المصروفات وتتحول إلى أصل .

د ــ فى ١٩٧٤/١٢/٣١ تم إجراء قيد التسوية الآتى :

٥٠٠		من حـ/ الايجار المقدم (أصل)
	٥٠٠	إلى حـ/ الايجار (مصروف)

وكان الإيجار المدفوع خلال العام هو ١٫٢٠٠ جنيه ، ويكون معنى ذلك أن القيد الذى تم إجراؤه عند سداد الإيجار فى ١٩٧٤/٧/١ هو :

١٫٢٠٠		من حـ/ الإيجار المقدم (أصل)
	١٫٢٠٠	إلى حـ/ النقدية (أصل)

هـ — لا يمكن إجراء التسويات فى نهاية الفترة المحاسبية إلا على ورقة العمل.

و — لابد من حساب الاهلاك على كل الأصول الثابتة للمشروع دون استثناء حيث أن استخدامها يؤدى إلى نقص قيمتها .

ز — تؤدى المصروفات المستحقة إلى نقص الأرباح وزيادة الإلتزامات.

ح — الإيرادات المستحقة هى تلك التى تنشأ عن أداء الوحدة لخدمات دون الحصول على قيمتها وتؤدى إلى زيادة الأصول وزيادة الإلتزامات.

ط — يؤدى سداد المصروفات مقدماً إلى زيادة المصروفات وزيادة الالتزامات حيث يتم سدادها نقداً .

ثانيا : التمارين :

التمرين الاول :

ظهرت الأرصدة التالية بين أرصدة ميزان المراجعة فى ٦/٣٠ لشركة عبدالحميد، حيث تنتهى السنة المالية فى ذلك التاريخ : **أرصدة مدينة :** إيجار مقدم ٧٫٢٠٠، آلات ومعدات ٣٦٫٥٠٠ ، مصروفات عمومية ١٣٫٢٠٠ ، مواد ومهمات ٢٢٫٥٠٠ ، **أرصدة دائنة :** فوائد دائنة ٥٫٦٤٠ ، إيرادات مقدمة ٨٫٤٠٠ ، مخصص إهلاك آلات ٨٫٠٠٠ جنيه .

فإذا علمت أن : (١) بلغت الفوائد الدائنة المكتسبة على استثمارات الشركة والتى لم تحصل بعد حتى ٦/٣٠ مبلغ ٥٤٠ جنيه . (٢) يمثل رصيد الايرادات المقدمة ما تحصل من العملاء عن خدمات لم يتم أداؤها فى تاريخ التحصيل ، وقد قامت الشركة منذ ذلك التاريخ حتى نهاية السنة المالية بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٥٫٣٢٠ جنيه . (٣) يسدد إيجار المبنى الذى تشغله الشركة مقدما فى ١/١ من كل سنة ليغطى الفترة حتى ١٢/٣١ . ويبلغ الإيجار السنوى للمبنى ٤٫٨٠٠ جنيه. (٤) تستهلك الآلات والمعدات سنويا بمبلغ ٤٫٠٠٠ جنيه . (٥) بلغت المصروفات العمومية المستحقة فى ٦/٣٠ مبلغ ٤٠٠ جنيه . (٦) بلغت تكلفة المواد والمهمات

المستخدمة حتى ٦/٣٠ مبلغ ١٨٫٣٠٠ جنيه .

المطلوب : إجراء قيود التسوية اللازمة ، وتصوير حسابات الأستاذ اللازمة لاثبات هذه العمليات واعداد ميزان المراجعة الجزئى :

التمرين الثانى :

فيما يلى ميزان المراجعة لشركة عمر عبد التواب كما يظهر فى ١٢/٣١ ، قبل اجراء التسويات .

	مدين	دائن
أثاث وتركيبات	٥٫٦٢٢	
مواد ومهمات	٤٫٥٠٠	
بضاعة	٦٫٧٢٠	
ايجار مقدم	٧٦٨	
عملاء	٣٫٢٨٠	
نقدية	١٠٫٢٠٠	
أجور	٣٫٣٠٠	
مصروفات عمومية	٤٫١٥٠	
مبيعات خدمات		٦٫٥٠٠
مبيعات بضاعة		٧٫٢٠٠
رأس المال		٢٢٫٠٠٠
دائنون		٢٫٥٠٠
مخصص اهلاك اثاث وتركيبات		٢٥٠
	٣٨٫٥٥٠	٣٨٫٥٥٠

فاذ اعلمت أن :

(١) يستهلك الاثاث والتركيبات بواقع ٢٥٠ جنيه سنويا .

(٢) بلغت المواد والمهمات المستخدمة خلال العام ٢٫٧٥٠ جنيه

(٣) بلغت تكلفة البضاعة المباعة ٣٫٢٢٠ جنيه

(٤) قدرت الديون المشكوك فى تحصيلها بمبلغ ٢٨٠ جنية .

(٥) بلغت الأجور المستحقة فى ١٢/٣١ ٢٠٠ جنيه .

(٦) بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء والتى لم تسجل فى الدفاتر ولم تحصل قيمتها حتى ١٢/٣١ مبلغ ٨٠٠ جنيه .

المطلوب : (١) عن طريق استخدام ورقة عمل ذات سبعة أعمدة قم بادخال أرصدة حسابات ميزان المراجعة قبل التسويات فى العمودين الثانى والثالث ، وقم بتدوين التسويات فى العمودين الرابع والخامس ، ثم قم باعداد ميزان المراجعة بعد التسويات فى العمودين السادس والسابع .

(٢) قم باجراء قيود التسوية اللازمة من واقع ورقة العمل . ثم قم باجراء قيود الاقفال ، وقم باعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال .

(٣) قم باعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية من واقع ورقة العمل .

التمرين الثالث :

فيما يلى ورقة العمل الجزئية لشركة الكمال للمعدات والأجهزة الكهربائية كما تم اعدادها فى ١٢/٣١ .

المطلوب :

(١) استكمال ورقة العمل واجراء قيود التسوية والاقفال واعداد الحساب الختامى والميزانية ، (٢) صياغة التسويات التسعة بالصورة التى تعرف بها لتؤدى الى اجرائها بالطريقة التى تمت بها فى ورقة العمل (مثال (١) بلغ اهلاك الآلات والمعدات عن العام ٢٦٠ جنيه) .

اسم الحساب	ميزان المراجعة		التسويات	
	مدين	دائن	مدين	دائن
آلات ومعدات	٢٣ر٤٠٠			
مخصص اهلاك آلات ومعدات		٢ر٠٨٠		(١)٢٦٠
مواد ومهمات	١ر٢٦٠			(٢)٤٨٠
بضاعة	٤٥ر٤٠٠			(٣)٣٢ر١٠٠
ايجار مقدم	١ر٨٠٠			(٤)٦٠٠
تأمين مقدم	٦٠٠			(٥)٤٠٠
نقدية	٢٠ر٦٠٠			
رأس المال		؟		
أوراق دفع		١٦ر٠٠٠		
ايرادات مقدمة متنوعة		٢ر٤٠٠	(٦)٨٠٠	
ايرادات خدمات		٧ر٤٢٠		
مبيعات بضاعة		٢٧ر٢٠٠		
أجور ومرتبات	٤ر٦٣٠		(٧)٢٧٠	
مصروفات عمومية	٢ر٤١٠		(٨)١٩٠	
	؟	؟		
اهلاك آلات ومعدات			(١)٢٦٠	
مواد ومهمات مستخدمة			(٢)٤٨٠	
تكلفة البضاعة المباعة			(٣)٣٢ر١٠٠	
ايجار			(٤)٦٠٠	
تأمين			(٥)٤٠٠	
ايرادات متنوعة				(٦)٨٠٠
أجور مرتبات مستحقة				(٧)٢٧٠
مصروفات عمومية مستحقة				(٨)١٩٠
فوائد على أوراق الدفع			(٩)٣٢٠	
فوائد مستحقة				(٥)٣٢٠

الفصل الخامس

فى

ملخص الدورة المحاسبية فى صورة متكاملة

١ ـ مقدمة:

يطلق على مجموعة الاجراءات المحاسبية المؤدية إلى قياس الربح وتصوير المركز المالى — كما سبق وتبينا — الدورة المحاسبية . وتتلخص خطوات الدورة المحاسبية بما فيها تسوية العمليات المستمرة التى تناولناها فى الفصل السابق فيما يلى:

١ — يتحقق المحاسب من وجود العمليات موضوع الإثبات فى الدفاتر فى صورة تامة ومكتملة ، وبحيث تكون الوحدة المحاسبية طرفا فيها . ويعنى تمام العملية وإكتمالها تبادل موارد أو خدمات ذات قيمة إقتصادية .

٢ — يقوم المحاسب بتسجيل العملية على المستندات المؤيدة لها أو يتحقق من وجود مثل هذه المستندات .

٣ — يتم بعد ذلك تحليل كل عملية إلى طرفيها المدين والدائن ويتم قيدها فى دفتر اليومية وذلك على حسب التسلسل التاريخى للعمليات المختلفة .

٤ — يتم ترحيل العمليات التى يجرى إثباتها فى دفتر اليومية إلى الحسابات الخاصة بها فى دفتر الأستاذ .

٥ — فى نهاية الفترة المحاسبية ، أو عندما ترغب الإدارة فى ذلك ، يقوم المحاسب بترصيد حسابات الأستاذ ويقوم بإعداد ملخص لهذه الأرصدة عن طريق إعداد ميزان المراجعة ، قبل إجراء التسويات .

٦ — يقوم المحاسب — فى العادة — بإعداد ورقة العمل ، ويقوم بإجراء

التسويات اللازمة فى نهاية الفترة المحاسبية . ويمكن إعداد ميزان المراجعة قبل إجراء التسويات فى ورقة العمل مباشرة .

٧ — يقوم المحاسب بإجراء قيود التسوية اللازمة من واقع ورقة العمل بعد إجراء التسويات ، ويتم ترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها فى دفتر الأستاذ .

٨ — يقوم المحاسب بإقفال حسابات الإيرادات والمصروفات فى الحساب الختامى ويتم إعداد الحساب عن الفترة المحاسبية ، ويتم ترحيل قيود الإقفال إلى الحسابات الخاصة بها .

٩ — يقوم المحاسب بإعداد ميزان المراجعة بعد الإقفال ، ويقوم بتصوير الميزانية العمومية .

والواقع أن المحاسب يقوم بإجراء قيود التسوية والاقفال من واقع ورقة العمل ، كما أوضحنا فى الفصل السابق ، كما أنه يقوم بإعـــداد الحساب الختامى والميزانية العمومية من واقع ورقة العمـل أيضا ، كما يمثل عمودا الميزانية العمومية فى ورقة العمل فى حقيقة الأمر ميزان المراجعة بعد الاقفال .

ونتناول فى هذا الفصل توضيح إجراءات الدورة المحاسبية فى صورة متكاملة وذلك عن طريق مثال توضيحى .

٢ ـ مثال توضيحى :

بدأت شركة صبحى عبد الحميد للخدمات والتجارة عملياتها فى أول يناير ١٩٧٥ بالميزانية الافتتاحية التاليـــة : (لاحظ أن الميزانية الافتتاحية فى ١٩٧٥/١/١ هى نفسها الميزانية العمومية فى ١٩٧٤/١٢/٣١) .

شركة صبحى عبد الحميد

الميزانية العمومية فى ١٩٧٤/١٢/٣١

أصول		خصوم	
١٢٫٥٠٠	أثاث وتركيبات	٥٠٫٠٠٠	رأس المال
١٣٫٠٠٠	سيارات	٩٫٣٠٠	أرباح محجوزة
٦٫٧٠٠	مواد ومهمات	٣٠٫٠٠٠	قرض البنك
٥٫٣٠٠	بضاعة	١٧٫٠٠٠	دائنون
٢٤٫٥٠٠	عملاء	١٫٢٠٠	أجور مستحقة
١٠٫٠٠٠	أوراق قبض	١٫٥٠٠	مخصص اهلاك أثاث
٤٠٫٠٠٠	نقدية	٣٫٠٠٠	مخصص إهلاك سيارات
١١٢٫٠٠٠		١١٢٫٠٠٠	

وقد قامت الشركة خلال شهر يناير بالعمليات التالية :

التاريخ	العمليـــة
١/١	حصلت الشركة على زيادة فى رأس المال قدرها ٢٥٫٠٠٠ جنيه ، كما اتفقت الشركة فى نفس اليوم مع أحد الموردين الجدد على توريد بضاعة على الحساب بمبلغ ١٢٫٥٠٠ جنيه، ووافق المورد على توريد البضاعة يوم ١/٧ .
١/٣	قدمت الشركة خدمات لعملائها بلغت قيمتها ١٫٢٥٠ جنيه تحصل منها ٧٠٠ جنيه نقدا . وفى نفس اليوم اتفقت الشركة مع العميل حسنين على تسديد رصيد حسابه البالغ ٣٫٥٠٠ جنيه، ووافق العميل على القيام بالسداد بعد ثلاثة أيام .
١/٥	باعت الشركة احدى السيارات المملوكة لها والتى تبلغ تكلفتها ٤٫٠٠٠

جنيه ، ويبلغ مخصص الإهلاك الخاص بها ١٫٠٠٠ جنيه ، بمبلغ ٢٫٨٠٠ جنيه نقداً.

١/٧ قام المورد الجديد بتوريد بضاعة تكلفتها ٨٫٥٠٠ جنيه ، كما قام العميل حسين بسداد مبلغ ٢٫٣٠٠ جنيه من رصيد حسابه .

١/٩ بلغت مبيعات البضاعة حتى تاريخه ١٠٫٣٠٠ جنيه تحصل منها ٧٫٢٠٠ جنيه ، كما بلغت الأجور المسددة حتى تاريخه ، بما فيها الأجور المستحقة ٢٫٦٠٠ جنيه .

١/١١ قامت الشركة بسداد قسط بوليصة التأمين ضد الحريق التي تم إبرامها في ٧٤/١٢/٣١ لتغطي السنة المالية المنتهية في ٧٥/١٢/٣١ والبالغ قدره ٦٠٠ جنيه عن سنة وفي نفس اليوم اتفقت الشركة على استئجار مبنى اضافي لمزاولة عملياتها فيه اعتباراً من ١/١٥ ولمدة سنة بإيجار سنوي قدره ١٫٢٠٠ جنيه سددت نقداً .

١/١٥ اتفقت الشركة مع بعض عملائها الذين تبلغ ارصدتهم ١٠٫٠٠٠ جنيه على احتساب فوائد على هذه الأرصدة بأثر رجعي من ٧٥/١/١ بمعدل ٦ ٪ تحمل على حساباتهم كل ستة أشهر الى أن يتم سداد هذه الأرصدة .

١/١٧ قامت الشركة بسداد المصروفات العمومية والإدارية عن النصف الأول من الشهر والتي يبلغ قدرها ٣٫٢٠٠ جنيه .

١/٢٣ قامت الشركة بشراء بضاعة نقداً بمبلغ ٦٫٥٠٠ ، كما بلغت مبيعات البضاعة منذ ١/٩ حتى تاريخه ٧٫٦٥٠ جنيه تحصلت نقداً .

١/٢٦ قدمت الشركة خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٤٫٣٢٠ جنيه تحصل منها نقداً ٣٫٦٨٠ جنيه . كما قامت الشركة بالاتفاق مع احدى الصحف

على نشر اعلاناتها اعتبارا من أول فبراير وحتى نهاية السنة مقابل ٥٥٠ جنيه سددت نقدا .

١/٢٩ سددت الشركة ١٢٠٠٠ر جنيه لدائنيها ، وحصلت ٥٠٠٠ر جنيه من أوراق القبض .

١/٣١ – بلغت الأجور المستحقة عن باقى الشهر والتى لم تسدد بعد ٣٠١٢٠ر جنيه ، كما بلغت المصروفات العمومية المستحقة عن النصف الثانى من الشهر ٤١٣٠ر جنيه .

– قدرت تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر ٨٩٥٠ر جنيه ، كما قدرت تكلفة المواد والمهمات المستخدمة ٢٧٠ر جنيه .

– يستهلك الاثاث والتركيبات سنويا بواقع ٦٠٠ جنيه ، وتستهلك السيارات المتبقية سنويا بواقع ١٢٠٠ر جنيه . كما بلغ ايجار المبنى القديم المستحق عن الشهر والذى لم يسدد بعد ٣٠٠ جنيه .

– تحسب فوائد على قرض البنك بمعدل ٦ ٪ سنويا .

المطلوب : توضيح خطوات الدورة المحاسبية لشهر يناير ١٩٧٥ .

٣ – خطوات الدورة المحاسبية :

٣ – أ – تحديد العمليات التامة والتحقق من مستنداتها وقيدها فى اليومية :

سبق أن ذكرنا أن العملية تعد تامة لو ترتب عليها تبادل موارد أو خدمات ، ولا يكفى مجرد الاتفاق على قيام التبادل دون قيامه فعلا كقرينة للاثبات الدفترى ، لأن التبادل قد لا يتم رغم الاتفاق عليه ، حتى لو كان هذا الاتفاق كتابيا . فإتفاق الشركة مع أحد موردبها على توريد بضاعة فى تاريخ لاحق لا يترتب عليه قيد دفترى الا اذا وردت البضاعة ، أو قامت الشركة بسداد ثمن البضاعة مقدما ، أو كلاهما .

وبالنسبة للتحقق من مستندات العملية أو إعدادها، فنجد هنا أن المستندات المعينة هي التي تبرر إجراء القيد في الدفاتر . فعند شراء البضاعة (نقدا أو على الحساب) يكون مستند القيد هو فاتورة المورد التي توضح ثمن البضاعة . هـذا بالإضافة إلى ما يفيد إستلام البضاعة بمخازن الشركة بالكميات التي وردت في فاتورة المورد وطبقا للمواصفات المحددة فيها . كذلك الأمر عند سداد نقدية مثلا لابد وأن يكون هناك مستند الصرف يوضح أحقيـة المستلم المبلغ فيه ، كما يوقع المستلم النقدية عادة على إيصال استلام . وعلى المحاسب في كل الأحـوال التحقق من وجود وصحة المستندات الخاصة بمعاملات الشركة مع الغير ، وعادة ما تكون هذه المستندات بمثابة معطيات للمحاسب رغم أنه قد يساهم في إجراءات إعدادها . ولكن هناك بعض العمليات التي قد لا تمثل معاملات حقيقيـة بين الوحدة المحاسبية والغير ، ومن ثم لن يوجد لها هذا المستند المعطى (الخارجي). ومثال ذلك مستند قيد إهلاك الأصول الثابتة ، أو تقدير الديون المشكوك فيها، أو قيد الفوائد المستحقة . ويقـوم المحاسب في هذه الحالة بإعداد مستند القيـد الذي يوضح مبرراته ، والذي غالبا ما يكون مؤيدا في هذه الحالة بالمبادىء والقواعد المحاسبية . وعلى ذلك سوف نقوم بتوضيح قيود اليومية للعمليـات السابقة مع إيضاح ما يعد من قبيل المستندات الكافية لقيدها في الدفاتر . وسوف لا نلتزم هنـا بنموذج دفتر اليوميـة حتى تتحقق لنـــا المرونة في توضيـح الأفكار .

العمليات بتاريخ :

١/١ : حصول الشركة على إضافة لرأس مالها : عملية تامة ترتب عليها الحصول على أصول مقابل زيادة رأس المال . ويكون مستند القيـد المبدئي هو صورة إيصال إستلام النقدية الموقع من صراف الخزينة أو صورة إيصال الإيداع بالبنك إذا كان المبلـغ قد تحصل بشيك . ويكون القيد كالآتي :

٢٥٫٠٠٠ من ح/ النقدية

٢٥٫٠٠٠ الى ح/رأس المال

تحصيل الزيادة فى رأس مال الشركة ، إيصال الخزينة
رقم — أو إيصال ايداع رقم — بنك - بتاريخ
١/١/١٩٧٥ .

: إتفاق الشركة مع المورد الجديد : لم يترتب على هذا الإتفاق أى تبادل بعد ومن ثم لايعتبر موضوعا للقيد بالدفاتر .

١/٣ : الخدمات المؤداه للعملاء : عملية تامة ترتب عليها تبادل بين العملاء والشركة ، حيث حصل العملاء على الخدمات وسددوا جزءا من قيمتها وأصبحوا ملتزمين للشركة بسداد الباقى . ويكون مستند قيد العملية كإيرادات هو صورة الفاتورة التى ترسلها الشركة لعملائها ومستند قيد المتحصل نقدا هو صورة إيصال الخزينة ، ويكون القيد كالآتى :

من مذكورين

٧٠٠ ح/ النقدية

٥٥٠ ح/ العملاء

١٢٥٠ الى ح/ مبيعات الخدمات

اثبات مبيعات خدمات العملاء فاتورتنا رقم —
بتاريخ ١/٣ وايصال خزينة رقم — بتاريخ ١/٣

: الاتفاق مع العميل : لم يترتب على الاتفاق أى تبادل بعد ومن ثم لايعتبر موضوعا للقيد بالدفاتر.

١/٥ : بيع السيارات : عملية تامة ترتب عليها نقص سيارات الشركة بمبلغ ٤٫٠٠٠ جنيه وزيادة النقدية بمبلغ ٢٫٨٠٠ جنيه . وتمثل صورة عقد

البيع الإبتدائى وايصال الخزينة مستندا لقيد مبلغ ٢٫٨٠٠ جنيه . أما الباقى وهو الفرق بين التكلفة ٤٫٠٠٠ جنيه وثمن البيع وهو ٢٫٨٠٠ جنيه ويبلغ ١٫٢٠٠ جنيه فيتمثل جزئيا فى تكلفة استخدام الشركة السيارة عن فترة استخدامها لها ، والذى أعتبر كإهلاك وخصص له ١٫٠٠٠ جنيه ، والجزء الباقى يمثل خسارة للشركة . ويقوم المحاسب باعداد المستندات التى توضح أن اهلاك السيارة من واقع السجلات المحاسبية يبلغ ١٫٠٠٠ جنيه وأن تكلفتها عندشرائها كانت تبلغ ٤٫٠٠٠ جنيه من واقع السجلات المحاسبية أيضا . ولما كانت السيارات من الأصول التى تقتنيها الشركة لأغراض استخدامها وليس لأغراض الاتجار فيها فى هذه الحالة ، فان بيعها لا يعد من مبيعات البضاعة ، ولا يعد من مبيعات الخدمات . لذلك يتم فى العادة توسيط حساب الأصل المباع ، وهو فى هذه الحالة ح/ السيارة المباعة يستخدم للآتى :

— تحول تكلفة الأصل المباع من حساب الأصل الى ح/ الأصل المباع عن طريق جعل الأول دائنا والثانى مدينا .

— يحول الإهلاك المجمع الخاص بالأصل المباع من ح/ مخصص الاهلاك لحساب الأصل المباع بجعل الأول مدينا والثانى دائنا .

— يجعل حساب الأصل المباع دائنا بثمن البيع .

— يقفل الرصيد المتبقى فى حساب الأصل المباع بعد ذلك فى الحساب الختامى كأرباح أو خسائر بيع الأصول يطلق عليها أرباح أوخسائر رأسمالية . ويمكن أن يتم ذلك عن طريق توسيط حساب للأرباح والخسائر الرأسمالية .

وانطلاقا من ذلك تكون القيود فى اليومية كالآتى :

٤٫٠٠٠		من ح/ السيارة المباعة
	٤٫٠٠٠	الى ح/ السيارات

استبعاد تكلفة السيارة المباعة من حساب السيارات

١٫٠٠٠		من حـ/ مخصص اهلاك سيارات
	١٫٠٠٠	الى حـ/ السيارة المباعة
		تحويل مايخص السيارة المباعة من اهلاك مجمع لحساب السيارة المباعة .
٢٫٨٠٠		من حـ/ النقدية
	٢٫٨٠٠	الى حـ/ السيارة المباعة
		تحصيل ثمن بيع السيارة ، إيصال خزينة رقم — بتاريخ ٥/١
٢٠٠		من حـ/ الأرباح والخسائر الرأسمالية
	٢٠٠	الى حـ/ السيارة المباعة
		اقفال خسائر بيع السيارة فى حـ/ الأرباح والخسائر الرأسمالية .

ويلاحظ أن ما ينطبق على بيع السيارة ينطبق على بيع أى أصل ثابت آخر . كما أن حساب الأرباح والخسائر الرأسمالية يجعل مدينا بالخسائر ويجعل دائنا بالأرباح ويقفل رصيده فى الحساب الختامى فى نهاية الفترة المحاسبية .

١/٧ : قيام المورد الجديد بتوريد بضاعة : رغم أن الاتفاق مع المورد كان على أساس توريد بضاعة بمبلغ ١٣٫٥٠٠ جنيه الا أننا تعمدنا أن يكون ماتم توريده فعلا مخالفا لذلك ، حتى تتضح فكرة العمليات التامة التى يترتب عليها تبادل فعلى بالمقارنة بمجرد الاتفاق . وفى هذه الحالة أصبحت قيمة العملية التامة الواجبة القيد دفتريا ٨٫٥٠٠ جنيه ويكون مستند القيد فى هذه الحالة

مكونا من : فاتورة المورد وإذن ورود البضاعة بمخازن الشركة مؤيدا بتوقيع أمين المخزن على الاستلام ويكون القيد كالآتى :

٨٫٥٠٠		من ح/ البضاعة
	٨٫٥٠٠	الى ح/ الدائنين .

ورود بضاعة على الحساب من المورد — فاتورة المورد رقم — بتاريخ — وإذن ورود مخازن رقم — بتاريخ ١/٧ .

: تحصيل ٢٫٣٠٠ جم من العميل حسين : رغم أن الاتفاق مع العميل كان على مبلغ ٢٫٥٠٠ جنيه فان ما قام العميل بسداده فعلا ويصبح محل إثبات دفترى هو ٢٫٣٠٠ جم . ويكون القيد كالآتى :

٢٫٣٠٠		من ح/ النقدية
	٢٫٣٠٠	الى ح/ العملاء

المتحصل من العميل حسين — إذن خزينة رقم — بتاريخ ١/٧

١/٩ : مبيعات البضاعة عملية تامة مستنداتها الأساسية فواتير البيع المرسلة للعملاء ومستندات المتحصل منها هى ايصال الخزينة . ويتم إثباتها كالآتى :

		من مذكورين
٧٫٢٠٠		ح/ النقدية
٣٫١٠٠		ح/ العملاء
	١٠٫٣٠٠	الى ح/ مبيعات البضاعة

إثبات المبيعات طبقا للفواتير أرقام .. . والمتحصل نقدا طبقا لإيصالات الخزينة أرقام ... بتاريخ ...

سداد الأجور : عملية تامة مستنداتها كشف صرف الأجور الموقع عليه بالإستلام من العاملين ، ويكون القيد :

من مذكورين:

١٫٤٠٠		ح/ الأجور	
١٫٢٠٠		ح/ الأجور المستحقة	
	٢٫٦٠٠	الى ح/ النقدية	

سداد الأجور حتى ١/٩ من واقع كشف الصرف

١/١١ : قسط بوليصة التأمين : تم الاتفاق دون تبادل فى تاريخ سابق وتم التبادل الفعلى فى هذا التاريخ ،ويكون مستند القيد هو إيصال سداد القسط الذى يتم الحصول عليه من شركة التأمين .ويكون القيد كالآتى :

٦٠٠		من ح/ التأمين المقدم
	٦٠٠	الى ح/ النقدية

سداد قسط بوليصة التأمين ضد الحريق عن سنة إعتبارا من ١/١٥ ، إيصال الشركة رقم — بتاريخ ١/١١

الايجار المقدم : رغم أن سريان الايجار يبدأ مفعوله فى تاريخ لاحق ، إلا أن سداد القيمة تم اليوم ومن ثم أصبحت العملية تامة :

١٫٢٠٠		من ح/ الايجار المقدم
	١٫٢٠٠	الى النقدية

سداد إيجار المبنى الاضافى عن سنة إعتبارا من ١/١٥ ، إذن صرف رقم ، بتاريخ ١/١١ .

١/١٥ : حساب الفوائد : لا يترتب على هذا الاتفاق أى قيود دفترية فى الحال، وانما يترتب على هذا الاتفاق ضرورة تسوية الفوائد الدائنة المستحقة فى نهاية الفترة المحاسبية .

١/١٧ : سداد المصروفات : عملية تامة تستوجب الاثبات الدفترى ومستنداتها هى مستندات صرف النقدية .

٣٫٢٠٠		من حـ/ المصروفات العمومية والادارية
	٣٫٢٠٠	الى حـ/ النقدية
		سداد المصروفات العمومية والادارية حتى ١/١٥
		مستندات صرف رقم — بتاريخ —

١/٢٣ : شراء البضاعة : عملية تامة ومستنداتها هى فواتير الموردين ، أذون الاستلام بالمخازن ، وأذون صرف النقدية وقيدها كالآتى :

٦٫٥٠٠		من حـ/ البضاعة
	٦٫٥٠٠	الى حـ/ النقدية
		مشتريات بضاعة نقدا ، فواتير الموردين رقم — وأذون إستلام بالمخازن رقم — وإذن نقدية رقم بتاريخ —

· مبيعات البضاعة : عملية تحقق إيرادات مكتملة ، مستنداتها هى فواتير الشركة للعملاء ، وإيصالات إستلام النقدية منهم ، وقيدها كالآتى :

٧٫٦٥٠		من حـ/ النقدية
	٧٫٦٥٠	الى / مبيعات البضاعة
		بيع بضاعة ، فواتير رقم — ، مستند خزينة رقم — بتاريخ —

١/٢٦ : الخدمات المؤداه للعملاء : تعالج مثل العملية التى تمت بتاريخ ١/٣ . وقيدها كالآتى:

من مذكورين

٣٬٦٨٠ ح/ النقدية

٦٤٠ ح/ العملاء

٤٬٣٢٠ الى ح/ مبيعات الخدمات

إثبات مبيعات خدمات للعملاء فاتورتنا رقم — بتاريخ — وإيصال خزينة رقم — بتاريخ —

: الاعلان : رغم أن بدأ سريان الاعلان فى أول فبراير إلا أن سداد القيمة قد تم اليوم ومن ثم يجرى إثبات القيد الآتى .

٥٥٠ من ح/ الاعلان المقدم

٥٥٠ الى ح/ النقدية

إيصال إستلام نقدية رقم / عن الاعلان للمدة من ٢/١ حتى ١٢/٣١

١/٢٩ : سداد الدائنون : عملية تامة ومستنداتها هى مستندات إستلام النقدية الموقعة من الدائنين ، ويجرى إثباتها بالقيد التالى :

١٢٬٠٠٠ من ح/ الدائنين

١٢٬٠٠٠ الى ح/ النقدية

سداد المبلغ الدائنين إيصال صرف نقدية رقم — بتاريخ —

: تحصيل أوراق القبض : عمليـــة تامة ومستنداتهـا هى مستندات تحصيل النقدية

٥٬٠٠٠ من ح/ النقدية

٥٬٠٠٠ الى ح/ أوراق القبض

. . . .

١/٣١ : عمليات تسوية : يساهم المحاسب فى تحديد مقدارها وإعــداد مستنداتها . ويتم اجراؤها واثباتها فى العادة بعد ترصيد الحسابات واعداد ميزان المراجعة قبل اجراء التسويات ، كما سوف يرد فى الخطوات التالية .

٣ ـ ب . الترحيل لحسابات الأستاذ وترصيدها فى نهاية الفترة :

سبق أن عرضنا وأستخدمنا نموذج حساب الاستاذ على شكل حرف (T) وذكرنا أنه ليس بالنموذج الوحيد، وانما هو أحد النماذج التى يمكن استخدامها. وسوف نعرض هنا نموذجا آخر لحساب الاستاذ يطلق عليه حساب الاستاذ ذو الرصيد المتحرك . ويتكون هذا النموذج من الخانات الآتية من اليمين الى اليسار :

١ ــ خانة لتاريخ العملية ٢ ــ خانة لبيان الطرف المقابل فى العملية ٣ ــ خانة لصفحة اليومية التى تم اثبات العملية فيها ٤ ــ خانة للمبالغ التى يجعل بها الحساب مدينا ٥ ــ خانة للمبالغ التى يجعل بها الحساب دائنا، ٦ ــ خانة لرصيد الحساب . هذا وتظهر الخانة الأخيرة رصيد الحساب بعد ترحيل كل عملية من العمليات وسوف نستخدم هذا النموذج لحساب الأستاذ لاستكمال مثالنا التوضيحى الجارى .

وتكون الخطوة التالية فى الدورة المحاسبية هى الترحيل لحسابات الأستاذ ، وما دمنا طبعا فى بداية الفترة المحاسبية فيصبح من الضرورى أن نقـــوم أولا بفتح حسابات للعناصر التى تظهر فى الميزانية الافتتاحية، ثم نضيف اليها الحسابات التى تقتضيها طبيعة العمليات التى تم اجراؤها خلال الفترة . وتظهر حسابات الأستاذ لمثالنا التوضيحى كما يلى :

ح / الأثاث والتركيبات

التاريخ	البيـان	رقم اليومية	مدين	دائن	رصيد
			جنيه	جنيه	جنية
٧٥/١/١	رصيـد				١٢،٥٠٠

ح/ السيارات

٧٥/١/١	رصيد				١٣,٠٠٠
١/٥	من ح/السيارات المباعة			٤,٠٠٠	٩,٠٠

ح/ المواد والمهمات

٧٥/١/١	رصيد				٦,٧٠٠
٧٥/١/٣١	من ح/ المواد والمهمات المستخدمة (تسوية)			٢,٧٠٠	٤,٠٠٠

ح/ البضاعة

٧٥/١/١	رصيد				٥,٣٠٠
١/٧	إلى ح/ الدائنين		٨,٥٠٠		١٣,٨٠٠
١/٢٣	إلى ح/ النقدية		٦,٥٠٠		٢٠,٣٠٠
١/٣١	من ح/ تكلفة البضاعة المباعة (تسوية)			٨,٩٥٠	١١,٢٥٠

ح/ العملاء

٧٥/١/١	رصيد				٢٤,٥٠٠
١/٣	إلى ح/ مبيعات الخدمات		٥٥٠		٢٥,٠٥٠
١/٧	من ح/ النقدية			٢,٣٠٠	٢٢,٧٥٠
١/٩	إلى ح/ مبيعات البضاعة		٣,١٠٠		٢٥,٨٥٠
١/٢٦	إلى ح/ مبيعات الخدمات		٦٤٠		٢٦,٤٩

ح / أوراق القبض

٧٥/١/١	رصيد				١٠،٠٠٠
١/٢٩	من ح / النقدية			٥،٠٠٠	٥،٠٠٠

ح / النقدية

٧٥/١/١	رصيد				٤٠،٠٠٠
١/١	إلى ح/ رأس المال		٢٥،٠٠٠		٦٥،٠٠٠
١/٣	إلى ح / مبيعات الخدمات		٧٠٠		٦٥،٧٠٠
١/٥	إلى ح / السيارة المباعة		٢،٨٠٠		٦٨،٥٠٠
١/٧	الى ح / العملاء		٢،٣٠٠		٧٠،٨٠٠
١/٩	الى ح / مبيعات البضاعة		٧،٢٠٠		٧٨،٠٠٠
١/٩	من مذكورين :				
	(أجور وأجور مستحقة)			٢،٦٠٠	٧٥،٤٠٠
١/١١	من ح / التأمين المقدم			٦٠٠	٧٤،٨٠٠
١/١١	من ح / الايجار المقدم			١،٢٠٠	٧٣،٦٠٠
١/ ٧	من ح/المصروفات العمومية			٣،٢٠٠	٧٠،٤٠٠
١/٢٣	من ح / البضاعة			٦،٥٠٠	٦٣،٩٠٠
١/٢٣	الى ح / مبيعات البضاعة		٧،٦٥٠		٧١،٥٥٠
١/٢٦	الى ح / مبيعات الخدمات		٣،٦٨٠		٧٥،٢٣٠
١/٢٦	من ح / الاعلان المقدم			٥٥٠	٧٤،٦٨٠
١/٢٩	من ح / الدائنون			١٢،٠٠٠	٦٢،٦٨٠
١/٢٩	الى ح / أوراق القبض		٥،٠٠٠		٦٧،٦٨٠

ح/ رأس المال

٥١,٠٠٠				رصيد	٧٥/١/١
٧٥,٠٠٠	٢٠,٠٠٠			من ح/ النقدية	١/١

ح/ أرباح محجوزة

٩,٣٠٠				رصيد	٧٥/١/١
				إلى ح/ الحساب الختامى	١/٣١
٨,٤٧٠		٨٣٠		(إقفال خسائر الشهر)	

ح/ قرض البنك

٣٠,٠٠٠				رصيد	٧٥/١/١

ح/ الدائنون

١٧,٠٠٠				رصيد	٧٥/١/١
٢٥,٥٠٠	٨,٥٠٠			من ح/ البضاعة	١/٧
١٣,٥٠٠		١٢٠٠		إلى ح/ النقدية	١/٢٩

ح/ أجور مستحقة

١,٠٢٠				رصيد	٧٥/١/١
—		١,٢٠٠		إلى ح/ النقدية	١/٩
٣,١٢٠	٣,١٢٠			من ح/ الأجور (تسوية)	١/٣١

ح/ مخصص إهلاك أثاث وتركيبات

٧٥/١/١	رصيد				١,٥٠٠
	من ح/ إهلاك أثاث				
	وتركيبات (تسوية)			٥٠	١,٥٥٠

ح/ مخصص إهلاك سيارات

٧٥/١/١	رصيد				٣,٠٠٠
١/٥	إلى ح/ السيارة المباعة		١,٠٠٠		٢,٠٠٠
١٢/٣١	من ح/ إهلاك سيارات				
	(تسوية)			١٠٠	٢,١٠٠

ح/ مبيعات الخدمات

٧٥/١/٣	من مذكورين				
	(نقدية وعملاء)			١,٢٥٠	١,٢٥٠
١/٢٦	من مذكورين				
	(نقدية وعملاء)			٤,٣٢٠	٥,٥٧٠
١/٣١	إلى ح/الحساب الختامى				
	(إقفال)		٥,٥٧٠		—

ح/ السيارة المباعة

١/٥	إلى ح/ السيارات		٤,٠٠٠		٤,٠٠٠
«	من ح/ مخصص إهلاك				
	السيارات			١,٠٠٠	٣,٠٠٠
«	من ح/ النقدية			٢,٨٠٠	٢٠٠
«	من ح/ أرباح وخسائر				
	رأسمالية			٢٠٠	—

ح/ مبيعات البضاعة

١/٩	من مذكورين				
	(نقدية وعملاء)			١٠,٣٠٠	١٠,٣٠٠
١/٢٣	من ح/ النقدية			٧,٦٥	١٧,٩٥٠
١/٣١	إلى ح/ الحساب الختامى				
	(إقفال)		١٧,٩٥٠		—

ح/ أرباح وخسائر رأسمالية

١/٥	الى ح/ السيارة المباعة		٢٠٠		٢٠٠
١/٣٢	من ح/ الحساب الختامى				
	(إقفال)			٢٠٠	—

ح / الأجور

١/٩	إلى ح/ النقدية		١,٤٠		١,٤٠٠
١/٣١	إلى ح/ الأجور المستحقة				
	(تسوية)		٣,١٢٠		٤,٥٢٠
١/٣١	من ح/ الحساب الختامى				
	(إقفال)			٤,٥٢٠	—

ح / التأمين المقدم

١/١١	إلى ح/ النقدية		٦٠٠		٦٠٠
١/٣١	من ح/ تأمين ضد				
	الحريق (تسوية)			٥٠	٥٥٠

ح / الإيجار المقدم

١/١١	إلى ح/ النقدية		١.٢٠٠		١,٢٠٠
١/٣١	من ح/ إيجار المبانى				
	(تسوية)			٥٠	١,١٥٠

ح / المصروفات العمومية

١/١٧	إلى ح / النقدية		٣،٢٠		٣،٢٠٠
١/٣١	إلى ح / المصروفات العمومية المستحقة (تسوية)		٤،١٣٠		٧،٢٣
١/٣١	من ح / الحساب الختامى (إقفال)			٧،٢٣٠	—

ح / الإعلان المقدم

١/٢٦	إلى ح / النقدية		٥٥٠		٥٥٠

هذا ويتطلب إستخدام هذا النموذج الموضح بعاليه من حسابات الأستاذ التفهم الواعى للحسابات المدينة بطبيعتها وهى الأصول والمصروفات، والحسابات الدائنة بطبيعتها وهى الخصوم والإيرادات . فالمدقق فى خانة الرصيد من كل حساب من الحسابات الموضحة بعاليه قد لا يعرف ما إذا كان هذا الرصيد مديناً أو دائناً إلا إذا عرف طبيعة الحساب الذى يحمل هذا الرصيد وغالباً ما يتم التمييز بين الأرصدة المدينة والدائنة فى الحياة العملية عن طريق تدوين الأرصدة الدائنة بالمداد الأحمر . ويلاحظ أيضاً أن طبيعة الرصيد وكونه مديناً أو دائناً تحدد أثر العملية التى يتم ترحيلها للحساب عليه من حيث زيادته أو نقصه . فيؤدى جعل أحد حسابات الأصول مديناً إلى زيادة الرصيد المدين للحساب بالمبلغ الذى جعل به مديناً ، بينما يؤدى جعل أحد حسابات الخصوم أو الإيرادات مديناً إلى نقص الرصيد الدائن للحساب بالمبلغ الذى جعل به مديناً .

هذا و يلاحظ أيضاً أنه يتم استخراج رصيد جديد للحساب بعد ترحيل كل عملية ويتم ذلك عن طريق القواعد الآتية :

بالنسبة لحسابات الأصول والمصروفات :

الرصيد الجديد = الرصيد القديم + القيد الذى يتم ترحيله لخانة المدين

أو الرصيد الجديد = الرصيد القديم — القيد الذى يتم ترحيله لخانة الدائن

بالنسبة لحسابات الخصوم والإيرادات :

الرصيد الجديد = الرصيد القديم — القيد الذى يتم ترحيله لخانة المدين

أو الرصيد الجديد = الرصيد القديم + القيد الذى يتم ترحيله لخانة الدائن

وباختصار فإن جعل إحدى حسابات الأصول أو المصروفات مديناً يؤدى إلى زيادة الرصيد بمقدار المبلغ الذى يجعل به الحساب مديناً ، بينما جعل أحد هذه الحسابات دائناً يؤدى إلى نقص الرصيد بمقدار المبلغ الذى يجعل به الحساب دائناً . والعكس صحيح بالنسبة لحسابات الخصوم والمصروفات .

٣ ـ حـ ـ إعداد ميزان المراجعة قبل التسويات ، وإعداد ورقة العمل وإجراء التسويات :

لا يحتاج الأمر فى ظل استخدام نموذج حسابات الأستاذ ذو الرصيد المتحرك إلى ترصيد الحسابات ، حيث أرصدتها متاحة مقابل آخر قيد فى كل منها . وبذلك يستطيع المحاسب إعداد ميزان المراجعة من هذه الأرصدة فى أى وقت، كما تستطيع الإدارة التعرف على رصيد أى حساب فى أى وقت تشاء .

وكما سبق أن ذكرنا فى بداية هذا الفصل ، عند تلخيص خطوات الدورة المحاسبية ، فإن المحاسب إذا استعان بورقة العمل لأغراض إجراء التسويات وإعداد قيود التسوية والإقفال وإعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية يستطيع إعداد ميزان المراجعة على ورقة العمل مباشرة حيث لا فرق بين ميزان المراجعة قبل التسويات الذى يتم إعداده فى صورة مستقلة ، وميزان المراجعة

كما يظهر فى ورقة العمل قبل التسويات . وعلى هذا الأساس نقوم بإعداد ميزان المراجعة لأرصدة حسابات الأستاذ السابقة على ورقة العمل . لاحظ أن الأرصدة التى تظهر فى ميزان المراجعة هى تلك التى تظهر فى الحساب قبل قيد التسوية مباشرة (وتظهر فى الحسابات تحتها سطر)

وبعد أن يتم إعداد ميزان المراجعة ويتم التأكد من توازنه نقوم بإجراء التسويات فى الخانتين المخصصتين لذلك على ورقة العمل . وفى مثالنا التوضيحى نجد أن التسويات الواجب إجراؤها فى ٧٥/١/٣١ هى كالآتى :

(١) التأمين الذى قامت الشركة بسداده فى ١/١١ يغطى سنة كاملة إعتباراً من ٧٥/١/١ وقد إعتبر هذا السداد كأصل من الأصول بإسم التأمين المقدم ، وبنهاية شهر يناير تكون الشركة قد استفادت بمقدار $\frac{1}{12}$ من خدمة التأمين ، وبالتالى يتحول ما يقابل ذلك من تأمين مقدم إلى مصروف . ولذلك نجد أن القيد رقم (١) فى خانة التسويات يجعل التأمين ضد الحريق (مصروف) مديناً مقابل جعل التأمين المقدم (أصل) دائناً بمبلغ ٥٠ جنيه ($600 \times \frac{1}{12}$) .

(٢) تقوم الشركة باستئجار مبنى بمبلغ إيجاره الشهرى ٣٠٠ جنيه ، كما ورد فى بيانات المثال بتاريخ ١/٣١ لم يسدد بعد . وبالإضافة إلى ذلك فقد استأجرت الشركة مبنى آخر اعتبارا من ١/١٥ مقابل إيجار سنوى قدره ١٢٠٠ جنيه تم سدادها واعتبرت إيجاراً مقدماً . وقد استفاد شهر يناير بما يعادل إيجار نصف شهر إيجار المبنى الجديد المدفوع إيجاره مقدماً كما استفاد من إيجار المبنى القديم بالكامل عن الشهر ، ويبلغ إيجار نصف شهر ٥٠ جنيه ($1200 \times \frac{1}{12} \times \frac{1}{2}$) للمبنى الجديد تضاف على إيجار المبنى القديم ٣٠٠ جنيه ليكون مصروف الإيجار ٣٥٠ جنيه ويجعل بها حساب الإيجار مديناً . ويجعل حساب الإيجار المقدم (أصل) دائن بمبلغ ٥٠ جنيه ، كما يجعل حساب الإيجار المستحق (إلتزام) دائناً بمبلغ ٣٠٠ جنيه كما يتضح فى خانة التسويات .

شركة صبحي عبد الحميد

ورقة العمل عن شهر

اسم الحساب	ميزانية مراجعة: مدين	ميزانية مراجعة: دائن	التسويات: مدين	التسويات: دائن
الآلات والتركيبات	١٢ر٥٠٠			
السيارات	٩ر٠٠٠			
المواد والمهمات	٦ر٧٠٠			٢ر٧٠٠ (٧)
البضاعة	٢٠ر٣٠٠			٨ر٩٥٠ (٦)
العملاء	٢٦ر٤٩٠			
أوراق القبض	٥ر٠٠٠			
النقدية	٦٧ر٦٨٠			
رأس المال		٧٥ر٠٠٠		
أرباح محجوزة		٩ر٣٠٠		
قرض البنك		٣٠ر٠٠٠		
الدائنون		١٣ر٥٠٠		
مخصص اهلاك الاثاث		١ر٥٠٠		٥٠ (٨)
مخصص اهلاك سيارات		٢ر٠٠٠		١٠٠ (٩)
مبيعات خدمات		٥ر٥٧٠		
مبيعات البضاعة		١٧ر٩٥٠		
أرباح وخسائر رأسمالية	٣٠٠			
الاجور	١ر٤٠٠		٣ر١٢٠ (٤)	
التأمين المقدم	٦٠٠			٥٠ (١)
الايجار المقدم	١ر٢٠٠			٥٠ (٢)
المصروفات العمومية	٣ر٢٠٠		٤ر١٣٠ (٥)	
الاعلان المقدم	٥٥٠			
	١٥٤ر٨٢٠	١٥٤ر٨٢٠		
تأمين ضد الحريق			٥٠ (١)	
ايجار مباني			٣٥٠ (٢)	
ايجار مستحق				٣٠٠ (٢)
الفوائد الدائنة				٥٠ (٣)
الفوائد الدائنة المستحقة			٥٠ (٣)	
اجور مستحقة				٣ر١٢٠ (٤)
مصروفات عمومية مستحقة				٤ر١٣٠ (٥)
تكلفة البضاعة المباعة			٨ر٩٥٠ (٦)	
مواد مهمات مستخدمة			٢ر٧٠٠ (٧)	
اهلاك أثاث وتركيبات			٥٠ (٨)	
اهلاك سيارات			١٠٠ (٩)	
فوائد مدينة			١٥٠ (١٠)	
فوائد مدينة مستحقة				١٥٠ (١٠)
			١٩ر٦٥٠	١٩ر٦٥٠
خسائر الشهر				

الخدمات والتجارة

يناير ١٩٧٥

ميزانية المراجعة بعد التسويات		الحساب الختامي		الميزانية العمومية	
مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
١٢ر٥٠٠				١٢ر٥٠٠	
٩ر٠٠٠				٩ر٠٠٠	
٤ر٠٠٠				٤ر٠٠٠	
١١ر٣٥٠				١١ر٣٥٠	
٢٦ر٤٩٠				٢٦ر٤٩٠	
٥ر٠٠٠				٥ر٠٠٠	
٦٧ر٦٨٠				٦٧ر٦٨٠	
	٧٥ر٠٠٠				٧٥ر٠٠٠
	٩ر٣٠٠				٩ر٣٠٠
	٣٠ر٠٠٠				٣٠ر٠٠٠
	١٣ر٥٠٠				١٣ر٥٠٠
	١ر٥٥٠				١ر٥٥٠
	٢ر١٠٠				٢ر١٠٠
	٥ر٥٧٠		٥ر٥٧٠		
	١٧ر٩٥٠		١٧ر٩٥٠		
٢٠٠		٢٠٠			
٤ر٥٢٠		٤ر٥٢٠			
٥٥٠				٥٥٠	
١ر١٥٠				١ر١٥٠	
٧ر٣٣٠		٧ر٣٣٠			
٥٥٠				٥٥٠	
٥٠		٥٠			
٣٥٠		٣٥٠			
	٣٠٠				٣٠٠
	٥٠		٥٠		
٥٠				٥٠	
	٣ر١٢٠				٣ر١٢٠
	٤ر١٣٠				٤ر١٣٠
٨ر٩٥٠		٨ر٩٥٠			
٢ر٧٠٠		٢ر٧٠٠			
٥٠		٥٠			
١٠٠		١٠٠			
١٥٠		١٥٠			
	١٥٠				١٥٠
١٦٢ر٧٢٠	١٦٢ر٧٢٠				
			٨٣٠	٨٣٠	
		٢٤ر٤٠٠	٢٤ر٤٠٠	١٣٩ر١٥٠	١٣٩ر١٥٠

(٣) تمثل هذه التسوية الفوائد التي تم اكتسابها على حسابات العملاء طبقاً للاتفاق وتعتبر من إيرادات الشهر ، كما تعتبر أيضاً من الأصول ، وحسابها كالآتي : ١٠,٠٠٠ × ٦/١٠٠ × ١/١٢ = ٥٠ جنيه وقد جعلنا حساب الفوائد الدائنة (إيرادات) دائناً بها مقابل جعل حساب الفوائد الدائنة المستحقة (أصول) مديناً .

(٤) تسوية الأجور المستحقة كما هو وارد في المعلومات المعطاة بتاريخ ١/٣١ حيث جعلنا حساب الأجور (مصروف) مديناً ، وحساب الأجور المستحقة (التزام) دائناً .

(٥) تسوية المصروفات العمومية المستحقة كما هو وارد في المعلومات المعطاة بتاريخ ١/٣١ ، حيث جعلنا حساب المصروفات العمومية (مصروف) مديناً ، وحساب مصروفات عمومية مستحقة (التزام) دائناً .

(٦) تسوية حساب البضاعة لتكلفة البضاعة المباعة .

(٧) تسوية حساب المواد والمهمات لتكلفة المواد والمهمات المستخدمة .

(٨ ، ٩) إثبات الإهلاك عن الشهر .

(١٠) حساب الفائدة على قرض البنك لمدة شهر يناير (٣٠,٠٠٠ × ٦/١٠٠ × ١/١٢ = ١٥٠ جنيه) وتحميلها على مصروفات الشهر ، حيث جعلنا حساب الفوائد المدينة (مصروف) مديناً ، وجعلنا حساب الفوائد المدينة المستحقة (إلتزام) دائناً .

وبإجراء التسويات السابقة على ورقة العمل يمكن التوصل إلى الأرصدة الجديدة للحسابات كما تظهر في ميزان المراجعة بعد التسويات حيث نجد مثلاً أن حساب المواد والمهمات كان رصيده مديناً بمبلغ ٦,٧٠٠ جنيه قبل التسوية ، وجعل دائناً في التسوية رقم (٧) بمبلغ ٢,٧٠٠ جنيه تستنزل من رصيده المدين ليصبح الرصيد بعد التسوية مديناً بمبلغ ٤,٠٠٠ جنيه . ونجد مثلاً أن تخصص

إهلاك الأثاث كان رصيده دائناً بمبلغ ١،٥٠٠ جنيه قبل التسويات ، وجعل دائناً بالتسوية رقم (٨) بمبلغ ٥٠ جنيه تضاف لرصيده الدائن ليصبح ١،٥٥٠ جنيه .

ومن واقع ورقة العمل يتم إجراء قيد التسوية التالى (يمكن إجراء كل قيد على حدة) :

		من مذكورين
٥٠		ح / التأمين ضد الحريق
٢٥٠		ح / إيجار المبانى
٥٠		ح / الفوائد الدائنة المستحقة
٢،١٢٠		ح / الأجور
٤،١٣٠		ح / المصروفات العمومية
٨،٩٥٠		ح / تكلفة البضاعة المباعة
٢،٧٠٠		ح / مواد ومهمات مستخدمة
٥٠		ح / إهلاك أثاث وتركيبات
١٠٠		ح / اهلاك سيارات
١٥٠		ح / فوائد مدينة
		الى مذكورين
	٥٠	ح / التأمين المقدم
	٥٠	ح / الإيجار المقدم
	٣٠٠	ح / الإيجار المستحق
	٥٠	ح / الفوائد الدائنة
١٩،٦٥٠	٤٥٠	

أنظر بعده

١٩،٦٥٠	٤٥٠	ما قبله
		إلى مذكورين (تابع)
	٢،١٢٠	ح / الأجور المستحقة
	٤،١٣٠	ح / مصروفات عمومية مستحقة
	٨،٩٥٠	ح / البضاعة
	٢،٧٠٠	ح / المواد والمهمات
	٥٠	ح / مخصص اهلاك أثاث
	١٠٠	ح / مخصص اهلاك سيارات
	١٥٠	ح / فوائد مدينة مستحقة
		إثبات التسويات عن الشهر .

وبترحيل هذا القيد إلى الحسابات الخاصة به ، تصبح حسابات الإيرادات والمصروفات معدة للاقفال فى الحساب الختامى عن الشهر . هذا وقد قمنا بترحيل التسويات الخاصة بالحسابات الواردة فى ميزان المراجعة قبل التسويات فى الحسابات التى سبق فتحها فى البند السابق . أما الحسابات التى نشأت عن التسويات فنعرضها فيما يلى (ويراعى أننا ميزنا قيود التسوية فى الحسابات المختلفة بوضع لفظة (تسوية) وضعت بين قوسين مقابل كل قيد تسوية يتم ترحيله للحسابات. ويظهر ميزان المراجعة قبل إجراء التسويات الرصيد السابق على قيد التسوية مباشرة فى كل حساب . أما ميزان المراجعة بعد التسويات فتظهر فيه أرصدة الحسابات بعد إجراء التسويات وتعديل أرصدة الحسابات المعنية بها) .

ح / تأمين ضد الحريق

١/٣١	إلى ح / تأمين مقدم (تسوية)		٥٠		٥٠
	من ح / الحساب الختامى (إقفال)			٥٠	—

ح/ إيجار مبانى

١/٣١	إلى مذكورين (تسوية)		٣٥٠		٢٥٠
	من ح/ الحساب الختامى (إقفال)			٢٥٠	—

ح/ الإيجار المستحق

١/٣١	من ح/ إيجار المبانى (تسوية)			٣٠٠	٣٠٠

ح/ الفوائد الدائنة

١/٣١	من ح/ الفوائد الدائنة المستحقة (تسوية)			٥٠	٥٠
	إلى ح/ الحساب الختامى (إقفال)		٥٠		—

ح/ الفوائد الدائنة المستحقة

١/٣١	إلى ح/ الفوائد الدائنة (تسوية)		٥٠		٥٠

ح/ مصروفات عمومية مستحقة

١/٣١	من ح/ مصروفات عمومية (تسوية)			٤٬١٣٠	٤٬١٣٠

ح / تكلفة البضاعة المباعة

١/٣١	إلى ح / البضاعة (تسوية)		٨،٩٥٠		٨،٩٥
	من ح / الحساب الختامى				
١/٣١	(إقفال)			٨،٩٥٠	—

ح / مواد ومهمات مستخدمة

١/٣١	إلى ح / مواد ومهمات		٢،٧٠٠		٢،٧٠٠
	(تسوية)				
	من ح / الحساب الختامى				
١/٣١	(اقفال)			٢،٧٠٠	—

ح / إهلاك أثاث وتركيبات

١/٣١	الى ح / مخصص اهلاك		٥٠		٥٠
	أثاث (تسوية)				
	من ح / الحساب الختامى				
١/٣١	(اقفال)			٥٠	—

ح / إهلاك سيارات

١/٣١	الى ح / مخصص اهلاك		١٠٠		١٠٠
	سيارات (تسوية)				
	من ح / الحساب الختامى				
١/٣١	(اقفال)			١٠٠	—

ح/ فوائد مدينة

١/٣١	إلى ح/ فوائد مدينة مستحقة (تسوية)		١٥٠		١٥٠
١/٣١	من ح/ الحساب الختامى (إقفال)			١٥٠	—

ح/ فوائد مدينة مستحقة

١/٣١	من ح/ فوائد مدينة (تسوية)			١٥٠	١٥٠

٣ — ى — قيود الاقفال وإعداد الحساب الختامى :

بعد أن يتم إجراء التسويات وإثباتها دفتريا وترحيلها للحسابات الخاصة بها ، تصبح أرصدة الحسابات كما هى ظاهرة فى ميزان المراجعة بعد التسويات كما يتضح من ورقة العمل . ويمكن للمحاسب أن يعتمد على هذه الأرصدة فى إجراء قيود الإقفال وإعداد الحساب الختامى، حيث تصبح حسابات الإيرادات والمصروفات بعد إجراء التسويات معدة للإقفال فى الحساب الختامى ونعرض فيما يلى قيود الإقفال للمثال التوضيحى .

إقفال حسابات الايرادات :

لما كانت أرصدة حسابات الإيرادات دائنة بطبيعتها ، فإنها تجعل مدينة بهذه الأرصدة حتى يتم إقفالها ، ولما كانت الايرادات تظهر فى الجانب الدائن من الحساب الختامى ، فإن هذا الحساب يجعل دائنا عند إقفال أرصدة حسابات الإيرادات فيه . ويكون القيد كالآتى :

من مذكورين :

٥٫٥٧٠ ح/ مبيعات خدمات

١٧٫٩٥٠ ح/ مبيعات بضاعة

٥٠ ح/ الفوائد الدائنة

٢٣٫٥٧٠ الى ح/ الحساب الختامى

إقفال أرصدة حسابات الإيرادات فى الحساب الختامى
عن شهر يناير .

اقفال حسابات المصروفات :

تكون أرصدة حسابات المصروفات مدينة بطبيعتها ، ومن ثم يلزم لإقفالها بجعل الحسابات دائنة بها مقابل جعل الحساب الختامى مدينا كالآتى :

٢٤٫٤٠٠ من ح/ الحساب الختامى .

الى مذكورين :

٢٠٠ ح/ أرباح وخسائر رأسمالية (رصيد مدين)

٤٫٥٢٠ ح/ الأجور

٧٫٢٣٠ ح/ المصروفات العمومية

٥٠ ح/ تأمين ضد الحريق

٢٥٠ ح/ إيجار مبانى

٨٫٩٥٠ ح/ تكلفة البضاعة المباعة

٢٫٧٠٠ ح/ مواد ومهمات مستخدمة

٥٠ ح/ إهلاك أثاث وتركيبات

١٠٠ ح/ إهلاك سيارات

١٥٠ ح/ فوائد مدينة

إقفال حسابات المصروفات فى الحساب الختامى عن الشهر .

وعند ترحيل قيود الإقفال تصبح حسابات المصروفات والإيرادات بدون أرصدة . وقد قمنا بترحيل هذه القيود للحسابات السابقة ووضحنا قيود الإقفال بوضع لفظة (إقفال) مقابل كل منها . ويظهر الحساب الختامي لشركة صبحي عبد الحميد للخدمات والتجارة كالآتي :

شركة صبحي عبد الحميد للخدمات والتجارة

الحساب الختامي عن شهر يناير

١٩٧٥

منه (مصروفات) — لـه (إيرادات)

جنيه	منه (مصروفات)	جنيه	لـه (إيرادات)
٢٠٠	الى حـ/ أرباح وخسائر رأسمالية	٥ر٥٧٠	من حـ/ مبيعات الخدمات
٤ر٥٢٠	الى حـ/ الأجور	١٧ر٩٥٠	من حـ/ مبيعات البضاعة
٧ر٢٣٠	الى حـ/ المصروفات العمومية	٥٠	من حـ/ الفوائد الدائنة
٥٠	الى حـ/ التأمين ضد الحريق		
٣٥٠	الى حـ/ إيجار المبانى		
٨ر٩٥٠	الى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة		
٢ر٧٠٠	الى حـ/ مواد ومهمات مستخدمة		
٥٠	الى حـ/ إهلاك أثاث وتركيبات		
١٠٠	الى حـ/ إهلاك سيارات		
١٥٠	الى حـ/ فوائد مدينة	٨٢٠	رصيد مدين (خسائر الشهر) [من حـ/ الأرباح المحتجزة]
٢٤ر٤٠٠		٢٤ر٤٠٠	

ولما كانت الايرادات عن الشهر أقل من المصروفات فإن الفرق بينهما يمثل خسائر ، وقد ظهر كتمم حسابى للجانب الدائن من الحساب الختامى ، وتخصم الخسائر فى العـــادة من الأرباح المحتجزة إذا كان رصيدها يكفي لتغطية هذه

الخسائر ، أو تظهر مخصومة من حقوق الملكية فى جانب الخصوم فى الميزانية . كما يرى البعض إمكانية إظهار الخسائر فى جانب الأصول فى الميزانية . ونحن نفضل إظهار الخسائر مخصومة من حقوق الملكية ، أو إقفالها فى حساب الأرباح المحتجزة أن وجدت .

ويكون قيد إقفال الخسائر فى الأرباح المحتجزة عن الشهر كالآتى :

٨٣٠		من حـ/ الأرباح المحجوزة	
	٨٣٠		الى حـ/ الحساب الختامى

إقفال الرصيد المدين لخسائر الشهر فى حساب الأرباح المحجوزة

وبذلك يتبقى من خطوات الدورة المحاسبية إعداد ميزان المراجعة بعد الإقفال وتصوير الميزانية العمومية .

٢ — ٣ — ميزان المراجعة بعد الاقفال وتصوير الميزانية العمومية :

يظهر فى ميزان المراجعة بعد الإقفال أرصدة الأصول والخصوم المحولة للفترة المحاسبية التالية وتمثل الأصول الموارد المتاحة للمشروع للإستخدام فى العملية الإنتاجية ، كما تمثل الخصوم هيكل تمويل الحصول على هذه الموارد ومقدار الإلتزامات التى تقع على عاتق المشروع . ويظهر العمودان المخصصان للميزانية العمومية فى ورقة العمل فى واقع الأمر ميزان المراجعة بعد الاقفال والذى يحتوى على أرصدة حسابات الميزانية ، ذلك فيما عدا اقفال خسائر (أو أرباح) الفترة فى حساب الأرباح المحجوزة (أن وجدت) وبالتالى يمكن تصوير الميزانية العمومية من ورقة العمل مباشرة وهى المثال تحت البحث كالآتى :

شركة صبحى عبد الحميد للخدمات والتجارة

الميزانية العمومية فى ١٩٧٥/١/٣١

جنيه	جنيه	الأصول
		الأصول الثابتة :
	١٢ر٥٠٠	الأثاث والتركيبات
١٠ر٩٥٠	١ر٥٥٠	— مخصص إهلاك أثاث وتركيبات
	٩ر٠٠٠	السيارات
٦ر٩٠٠	٢ر١٠٠	— مخصص إهلاك سيارات
١٧ر٨٥٠		مجموع الأصول الثابتة
		الأصول المتداولة :
	٤ر٠٠٠	مواد ومهمات
	١١ر٣٥٠	بضاعة
	٢٦ر٤٩٠	عملاء
	٥ر٠٠٠	أوراق قبض
	١ر١٥٠	إيجار مقدم
	٥٥٠	تأمين مقدم
	٥٥٠	إعلان مقدم
	٥٠	فوائد دائنة مستحقة
	٦٧ر٦٨٠	النقدية
١١٦ر٨٢٠		مجموع الأصول المتداولة
١٣٤ر٦٧٠		مجموع الأصول

جنيه	جنيه	الخصوم
		حقوق الملكية :
	٧٥ر٠٠٠	رأس المال
	٨ر٤٧٠	أرباح محجوزة
٨٣ر٤٧٠		مجموع حقوق الملكية
		الإلتزامات :
	٣٠ر٠٠٠	قرض البنك
	١٣ر٥٠٠	دائنون
	٣ر١٢٠	أجور مستحقة
	٣٠٠	إيجار مستحق
	٤ر١٣٠	مصروفات عمومية مستحقة
	١٥٠	فوائد مدينة مستحقة
٥١ر٢٠٠		مجموع الإلتزامات
١٣٤ر٦٧٠		مجموع الخصوم

٤ — ملخص استخدامات ورقة العمل :

من المثال التوضيحي السابق يظهر لنا أن ورقة العمل يمكن أن تفيدنا فيما يلي :

— إعداد ميزان المراجعة قبل التسويات .

— اعداد التسويات ، واعداد قيود اليومية الخاصة بها .

— اعداد قيود الاقفال ، وتصوير الحساب الختامي .

— اعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال، واعداد الميزانية العمومية .

ورغم ذلك فيجب أن يكون من المفهوم للقارئ أن ورقة العمل لا تصلح بديلا لقيود التسوية وقيود الاقفال التي يجب اجراؤها في دفتر اليومية وترحيلها الحسابات الخاصة بها في نهاية الدورة المحاسبية . ذلك بالضرورة لأن دفتر اليومية ودفتر الأستاذ يعدان من السجلات الدائمة للمشروع التي يمكن الرجوع اليها وقت أن تقتضي الحاجة ذلك ، أما ورقة العمل فهي مجرد أداة تسهل للمحاسب القيام بإجراء التسويات واجراء قيود الاقفال واعداد الحساب الختامي والميزانية . وفي بعض المشروعات يتم الاعتماد على ورقة العمل لاعداد حساب ختامي وميزانية عمومية على أساس شهري دون اجراء قيود التسوية والاقفال حتى نهاية السنة المالية ، حيث يتم اقفال الحسابات بصفة نهائية السنة المالية المنقضية . ولا شك أن ورقة العمل تعتبر أداة فعالة في هذا الصدد حيث تجعل الاجراءات المحاسبية منظمة ، وتساعد في تلخيص العمليات وتقسيمها بما يمكن من تحقيق هذا الغرض (غرض اعداد حساب ختامي وميزانية عمومية على أساس شهري) بسهولة ودقة .

تمـــارين
على الفصل الخامس

التمرين الأول :

ا ـ قامت إحدى الشركات بشراء بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة ثلاثة سنوات إعتبارا من ١٩٧٤/١/١ ، وسددت قيمة البوليصة فى ذلك التاريخ نقدا حيث بلغ ١٫٥٠٠ جنيه . وقد تم إجراء القيد الآتى فى دفتر اليومية :

١٫٥٠٠ من حـ/ التأمين ضد الحريق (مصروف)

١٫٥٠٠ إلى حـ/ النقدية (أصول)

فإذا علمت أن السنة المالية تنتهى فى ١٢/٣١ من كل عـام ، فالمطلوب منك هو :(١) إجراء قيد التسوية اللازم على هذا الاساس فى ١٩٧٤/١٢/٣١ ، وتصوير الحسابات اللازمة لترحيل القيد إليها وتحديد رصيدها . (٢) قم بعرض طريقة بديلة لإثبات العملية السابقة وإجراء التسوية اللازمة فى نهاية ١٩٧٤ وصور الحسابات اللازمة أيضا . (٣) هـل هناك خلاف فى النتائج النهائية فى كل من الحالتين السابقتين ؟

ب ـ بلغ مخزون البضاعة فى بداية السنة المالية لشركة عبد الحميد حسونة التجارية ٥٫٧٠٠ جنيه ، وقد تم شراء بضاعة خلال السنة بعضها نقـدا والبعض الآخر على الحساب بلغت فى مجموعها ٢٢٫٣٠٠ جنيـه وفى نهاية السنة المالية وجـد أن البضاعة المتبقية تبلغ تكلفتها ٩٫٢٠٠ جنيه.قم بإجراء قيـود التسوية والإقفال اللازمة .

حـ ـ تقوم محلات الحذاء الأحمر بسداد أجور عمال البيع عن كل أسبوع فى اليوم الأول من الأسبوع التالى . وتبلغ الأجـور اليومية ١٠٠ جنيه . وقـد

إنقضت السنة المالية بعد إنقضاء خمسة أيام من الأسبوع الأخير فيها . قم بإجراء مايلزم من قيود تسوية .

د ـ تستثمر شركة محلات الصالون الأحمر ٢٠٫٠٠٠ جنيه في سندات حكومية تتحصل عنها فوائد كل ستة شهور قدرها ٣٠٠ جنيه فى أول إبريل وأول أكتوبر من كل عام . وتنتهى السنة المالية فى ١٢/٣١ . قم بإثبات تحصيل الفوائد الدائنة وبإجراء التسويات اللازمة عن عام ١٩٧٤ . صور حسابات الأستاذ اللازمة ثم قم بإجراء مايلزم من قيود إقفال .

هـ ـ قامت شركة التأمين العربية بتأجير أحد مبانيها لشركة التجارة العربية بإيجار سنوى يبلغ ٢٫٤٠٠ جنيه يسدد مقدما إعتبارا من تاريخ التأجير فى ١٩٧٤/٣/١ . قم بإجراء القيود اللازمة لإثبات الإيجـار فى دفاتر كل من الشركتين على حدة ، ثم قم بإجراء قيود التسوية اللازمة فى ٧٤/١٢/٣١ حيث تنتهى السنة المالية لكل من الشركتين .

التمرين الثانى :

فيما يلى ميزان المراجعة لشركة السيد حسن حسنين فى ١٢/٣١ ، وكذلك بعض المعلومات المفيدة لأغراض إجراء التسويات فى نهاية العام .

المطلوب : قم بإعداد ورقة العمل للشركة ، وقم بإجراء قيود التسوية والإقفال من واقع ورقة العمل للسنة المالية المنتهية فى ١٩٧٤/١٢/٣١ .

شركة السيد حسن حسنين

ميزان المراجعة فى ٣١/١٢/١٩٧٤

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	الحساب	ملاحظات
٨٠ر٠٠٠		آلات	بلغ الإهلاك السنوى ١٢و٠٠٠ جنيه
	١٢ر٠٠٠	مخصص إهلاك آلات	
٤ر٨٠٠		تأمين مقدم	يغطى سنتين إعتبارا من ١/١/٧٤ .
٢٤٠ر٦٠٠		بضاعة	الموجود منها فى ١٢/٣١ يبلغ ٧٤ر٢٠٠ جنيه
٤٠ر٠٠٠		عملاء	منها ١ر٠٠٠ جنيه مشكوك فى تحصيلها
٨٥ر٤٠٠		نقدية	
	؟	رأس المال	
	٢٤ر٠٠٠	قرض البنك	
١ر٠٠٠		فوائد مدينة	فوائد مستحقة على قرض البنك تبلغ ٢٠٠ جنيه لم تثبت بعد .
	٢٩٥ر٣٠٠	مبيعات بضاعة	
	٢١ر٠٠٠	أرباح محجوزة .	
٤٥٢ر٣٠٠	٤٥٢ر٣٠٠		

التمرين الثالث :

فيما يلى أرصدة حسابات الأستاذ لشركة السيد عبد المتعال فى ٣٠/٦/١٩٧٤ نقدية ٣٠ر٠٠٠ جنية ، عملاء ٥٤ر٠٠٠ جنيه ، مخصص ديون مشكوك فيها

١٠٠٠ جنيه ، بضاعة ١٧٢٥٠٠ جنيه ، مبيعات بضاعة ٢٤٠٠٠٠ جنيه ، تأمين مقدم ٧٥٠ جنيه ، دائنون ٣٠٠٠٠ جنيه ، مخصص إهلاك آلات ٣٠٠٠ جنيه ، آلات ٣٠٠٠٠ جنيه ، أرباح محجوزة ٢٤٠٠٠ جنيه ، أجور ومرتبات ٥٢٥٠٠ جنيه ، مصرفات متنوعة ١٨٧٥٠ جنيه ، فإذا علمت أن :

١ ـ ترغب الإدارة في زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بمبلغ ٧٥٠ جنيه .

٢ ـ يخص السنه المنتهية في ٧٤/٦/٣٠ مبلغ ١٥٠ جنيه من التأمين المقدم .

٣ ـ يبلغ إهلاك الآلات عن السنه ٣٧٥٠ جنيه .

٤ ـ تبلغ الأجور والمرتبات المستحقة في نهاية السنة ٢٨٥٠ جنيه .

٥ ـ تبلغ تكلفة البضاعة المباعة ١٦٠٨٠٠ جنيه .

المطلوب : (١) إعداد ميزان المراجعة قبل التسويات من واقع الأرصدة السابقة على ورقة العمل وتحديد مبلغ رأس المال .

(٢) إستكمال ورقة العمل وإجراء قيود التسوية والإقفال . قم بإعداد حسابات أستاذ ذات رصيد متحرك ودون فيها الأرصدة التي تظهر في ميزان المراجعة قبل التسويات ثم قم بترحيل قيود التسوية والإقفال إليها .

(٣) قم بإعداد الميزانية العمومية للشركة كما تظهر في ١٩٧٤/٦/٣٠ .

التمرين الرابع :

بدأت شركة الاتحاد للاتجار في الأدوات الرياضية عملياتها في ٧٤/٣/١ . وقد تمت العمليات التالية خلال شهر مارس .

٣/١ حصلت الشركة على رأس مال قدره ٢٥٠٠٠٠ جنيه ، واتفقت الشركة مع بعض موردي الأدوات الرياضية على توريد ما قيمة ٣٧٥٠٠ جنيه خلال ثلاثة أيام .

٣/٢ قامت الشركة بإستئجار مكان لمزاولة نشاطها مقابل إيجار سنوي قدره ٣٦٠٠ جنيه سدد مقدماً ، وقامت الشركة بشراء أثاث وتركيبات قيمتها ٢٢٥٠٠ جنيه سدد منها ١٥٠٠٠ جنيه نقداً .

٣/٤ ورد الشركة بضاعة من الموردين تبلغ قيمتها طبقا للفواتير ٢٥٫٧٥٠ جنيه سدد منها ١٧٫٢٥٠ جنيه.

٣/٦ وردت طلبية من نادى الاتحاد الرياضى يطلب شراء أدوات رياضية بلغت قيمتها ٢٣٫٠٠٠ جنيه ووعدت الشركة بإعدادها فى أقرب وقت ممكن .

٣/٩ بلغت المبيعات النقدية حتى تاريخه بخلاف طلبية الاتحـــاد الرياضى ٧٫٤٠٠ جنيه ، كما بلغت المبيعات على الحساب ٣٫٠٠٠ جنيه .

٣/١١ قامت الشركة بأرسال طلبية الإتحاد الرياضى وحصلت مبلغ ١٧٫٠٠٠ جنيه ووعد الإتحاد بسداد الباقى خلال سبعة أيام .

٣/١٥ إشترت الشركة بضاعة نقدا بمبلـغ ٤٢٫٠٠٠ جنيه ، وسددت باقى المستحق من ثمن الأثاث والتركيبات .

٣/١٧ قام صاحب الشركة بشراء سيارة لإستعماله الخاص من أمواله الخاصة بمبلغ ٦٫٠٠٠ جنيه .

٣/١٩ تقدمت الشركة بعطاء فى إحـدى المناقصات لتوريد أدوات رياضية لنادى الصمود الرياضى ورست عليها المناقصة والتى تبلغ قيمتها ٧٢٫٠٠٠ جنيه كما حصلت الشركة المبلـغ المستحق على نادى الإتحـاد الرياضى .

٣/٢٢ كانت الشركة قد أبرمت بوليصة تأمين ضد السرقة والحريق لمدة سنه إعتبارا من ٣/١ بلغ قسطها ١٫٢٠٠ جنيه تم سدادها اليوم عنـدما تكرم محصل شركة التأمين بالحضور لإستلام المبلـغ .

٣/٢٤ أرسلت الشركة بضاعة لنادى الصمود الرياضى بلغ سعر بيعهـــا ٥١٫٠٠٠ جنيه تحصل منها ٢٢٫٠٠٠ جنيه .

٣/٣١ ــ سددت الشركة الأجور والمرتبـات المستحقة عن الشهر والبالغ قيمتها ٥٫٤٥٠ جنيه .

ــ بلغت المياه والانارة المستخدمة عن الشهر مبلغ ٢٥٠ جنيه لم تسدد بعد.

— قدر إهلاك الأثاث والتركيبات عن الشهر بمبلغ ١٥٠ جنيه .

— بلغت مبيعات البضاعة منذ ٣/٩ حتى نهاية الشهر والتى لم تثبت دفتريا بعد ١٢٫٧٥٠ جنيه على الحساب .

— سددت الشركة مبلغ ٤٫٥٠٠ جنيه للموردين .

المطلوب : إتخاذ جميع الإجراءات المحاسبية من تحقق وقيد وترحيل وإعداد تسويات وإقفال حسابات وإعداد الحساب الختامى عن شهر مارس والميزانية العمومية للشركة فى ٧٤/٣/٣١ .

الباب الثانى

فى

الأجراءات المحاسبية والنظام المحاسبى فى المشروعات التجارية والصناعية .

مقـدمة :

بعد تناول الباب الثانى لإجراءات الدورة المحاسبية بصفة عامة دون تخصيص على أنواع معينة من المشروعات. فإن هذا الباب يتناول هذه الإجراءات بدرجة أكبر من التعمق فى المشروعات التجارية ، وبقدر ملائم للتعرف على طبيعة نشاط المشروعات الصناعية ، كما يتناول الباب أيضا بعض المعاملات المرتبطة بمزاولة النشاط التجارى والصناعى كالمعالجة المحاسبية للأوراق التجارية . وبالاضافة إلى ذلك خصص فصلا فى هذا الباب لتناول الدفاتر واليوميات المساعدة والحسابات الاجمالية باعتبارها من الأدوات الضرورية لامكان تيسير الإجراءات المحاسبية فى العصر الحديث وبذلك يتكون هذا الباب من ستة فصول كالآتى:

الفصل السادس ويتناول الإجراءات المحاسبية للمشروعات التجارية ، حيث يتناول الإجراءات المتعلقة بالمبيعات وما يتعلق بها من معاملات . ويتناول إجراءات تسجيل تكلفة البضاعة المباعة فى ظل طريقة المخزون المستمر وإجراءات حسابها فى ظل طريقة المخزون الدورى ، ثم يتناول كيفية عرض المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة فى الحساب الختامى فى ظل كل من طريقتى المخزون ، ويركز الفصل عموما على المشاكل المتعلقة بتسجيل المبيعات وما يتعلق بها من إجراءات واجراءات تسجيل المشتريات وما يتعلق بها من تسويات بحيث يمكن التوصل إلى مجمل الربح وتحديد مفهومه ومضمونه .

أما الفصل السابع فيتناول ورقة العمل وإعداد الحسابات الختامية والميزانية فى المشروعات التجارية ، ويمثل إستمرارا للفصل الثامن على أساس طريقة المخزون الدورى . ويتناول الفصل أقسام الإيرادات والمصروفات فى المنشآت التجارية ، كما يتناول إجراءات إعداد ورقة العمل وإجراء التسويات وإعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية فى هذه المشروعات ، كما يتعرض الفصل أيضا إلى كيفية التصرف فى الأرباح الصافية (أو الخسائر) فى نهاية الفترة عن طريق عرض مبسط لفكرة حساب التوزيع . وينتهى الفصل بعرض نموذج الميزانية العمومية فى المشروعات التجارية .

ويتناول الفصل الثامن المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية . ويوضح الفصل في بدايته أنواع الأوراق التجارية وأركانها ، ثم يتناول المعالجة المحاسبية للشيكات الواردة والصادرة ، والمعالجة المحاسبية للكمبيالات والسندات الإذنية على اعتبار أنها أوراق قبض ، ثم المعالجة المحاسبية للسندات الإذنية والكمبيالات على إعتبار أنها أوراق دفع ، ويتعرض الفصل بعد ذلك المعالجة المحاسبية للكمبيالة الصورية ، ثم ينتهى الفصل بمثال شامل لعمليات أوراق القبض وأوراق الدفع .

أما الفصل التاسع فيتناول اليوميات والدفاتر المساعدة ، حيث يعرض نموذج يومية المبيعات وكيفية إستخدامها وعلاقتها بأستاذ العملاء وإجمالى العملاء ثم يعرض يومية المشتريات وأستاذ الموردين،ثم يوميات مردودات المشتريات وأوراق القبض ، وأوراق الدفع ، والمقبوضات ، والمدفوعات ، ثم ينتهى الفصل بعرض ملخص متكامل لليوميات والدفاتر المساعدة وعلاقتها باليومية العامة والأستاذ العام ، وعلاقتها بالنظام المحاسبى فى ظل مبدأ القيد المزدوج .

ويتناول الفصل العاشر المحاسبة فى المشروعات الصناعية حيث يتعرض الإختلافات الأساسية بينها وبين الاجراءات المحاسبية فى المشروعات التجارية وخاصة فيما يتعلق بقياس تكلفة الانتاج وإعداد حساب الانتاج .

أما الفصل الحادى عشر والأخير فى هذا الباب فيتناول إجراءات تصحيح الأخطاء على أختلاف أنواعها .

الفصل السادس

فى

الاجراءات المحاسبية للمشروعات التجارية

١ ـ مقدمة :

عالجنا إجراءات الدورة المحاسبية فى الباب المتقدم بصفة عامة دون تخصيص على المشروعات التجارية . وذلك على الرغم من أننا قد حددنا الإجراءات بما يتلاءم بصفة عامة مع المشروعات التجارية والصناعية ، غير أن الهدف كان تركيز على إبراز خطوات الدورة المحاسبية وتبسيط إجراءاتها دون التعرض للتفاصيل والمشاكل التى تترتب على طبيعة عمليات المشروع وتقترن بها .

وسوف نتناول فى هذا الفصل بدرجة أكبر من العمق الإجراءات المحاسبية التى تتطلبها طبيعة النشاط فى المشروعات التى تزاول نشاطا تجاريا وفى مثل هذه المشروعات تكون عمليات شراء وبيع البضائع هى النشاط الغالب إن لم يكن الوحيد للمشروع وتمثل مبيعات البضائع للعملاء المصدر الرئيسى ، وإن لم يكن الوحيد ، لإيرادات المشروع . كما تمثل تكلفة البضاعة المباعة نسبة كبيرة من مصروفاته ، وعلى هذا الأساس فإننا سوف نركز أساسا على المعالجة المحاسبية لعمليات البيع والشراء فى المشروعات التجارية ، وما يتطلبه ذلك من إجراءات وذلك بالإضافة الى توضيح الدورة المحاسبية فى صورتها المتكاملة والصالحة للتطبيق فى هـــذه المشروعات .

٢ ـ المبيعات وما يتعلق بها من إجراءات :

تعتبر مبيعات البضاعة المصدر الرئيسى والهام لإيرادات المشروع التجارى ، وتأسيسا على ذلك فلا داعى لتمييزها بتحديد كنهها (البضاعة) ، وعادة ما يكتفى بإصطلاح « المبيعات » بدلا من مبيعات البضاعة . ويتم تسجيل المبيعات طبقا على أساس أسعار البيع التى تقوم المنشأة بتحصيلها لعملائها وليس على

أساس الأسعار التى قامت المنشأة بشراء البضاعة على أساسها . ويمثل الفرق بين السعرين — الشراء والبيع — هامش الربح الذى تحققه المنشأة من عمليات الإتجار فى البضائع (والذى يمثل من وجهة النظر الإقتصادية مقابل إضافة منفعة الزمان والمكان) (١). ويتم تسجيل المبيعات دفتريا ، مثلها فى ذلك مثل أى إيراد آخر ، بجعلها دائنة مقابل جعل حساب النقدية أو العملاء مدينا على حسب كون عملية البيع قد تمت نقدا أو على الحساب. فإذا بلغت المبيعات ليوم معين ١٥٠٠٠ جنيه مثلا ، والمبيعات الآجلة لنفس اليوم ٦٠٥٠٠ جنيه . فإن تسجيل المبيعات يكون كالآتى :

		من مذكورين	
١٥٠٠٠		ح/ النقدية	
٦٫٥٠٠		ح/ العملاء	
	٢١٫٥٠٠		الى ح/ المبيعات

إثبات المبيعات طبقا للفواتير بتاريخ ، وإثبات المتحصل بمستندات ..

ولإجراء مثل هذا القيد يلزم التحقق من شحن المبيعات للعملاء ، كما يلزم التحقق من موافقة الإدارة على البيع بالآجل . وعادة ما يقوم البائع بإعداد فاتورة بالبضاعة المباعة يتم بمقتضاها تسليم المشترى المبيعات النقدية كما يتم أرسالها أيضا للعميل فى حالة المبيعات الآجلة عند شحن البضاعة إليه . وتظهر الفاتورة فى العادة طبيعة البضاعة المباعة وأسعارها ، وكمياتها والمبلغ المطلوب من العميل ، وشروط السداد . وتعتبر صورة الفاتورة مستندا أساسيا لإجراء القيد السابق . ويمكن أن تتخذ الفاتورة الشكل الموضح بالنموذج رقم (١) .

(١) يتم إضافة المنفعة من وجهة النظر الاقتصادية من طريق التشكيل بالتصنيع ويطلق على ما يتم إضافته من منافع بهذه الطريقة « منفعة التشكيل » ، كما قد تضاف المنفعة لسلعة معينة بأنتقالها من مكان وفرتها الى مكان ندرتها ويطلق على المنفعة فى هذه الحالة « منفعة المكان » ، كما قد تضاف المنفعة للسلعة بتخزينها فى اوقات وفرتها حتى تحين اوقات ندرتها ويطلق على المنفعة فى هذه الحالة « منفعة الزمان » ، وأخيرا فقد تضاف المنفعة بالحيازة والتملك وخاصة فيما يتعلق بالأشياء النادرة الثمينة القيمة من وجهة نظر الحائز لها ويطلق على المنفعة فى هذه الحالة « منفعة الحيازة »

نموذج رقم (١) — الفاتورة

رقم ٢٧١٤٣	شركة محلات الشواربى التجارية
التاريخ : ١٩٧٤/١/٢٥	٧ شارع سوق الملافيت - بغداد

المطلوب من : السيد الهادى الطحاوى وشركاه — تاريخ الشحن اليوم

شارع الزهير المعبدى — البلدة — طريقة الشحن : الشاحنات المتحدة

كلى ملم جنيه	جزئى ملم جنيه	سعر ملم جنيه	الكمية	بيان
	٤٨٠٠,—	١٢٠,—	٤٠	راديو سانيو AM/FM طراز s – 128
	٣٠٠٠,—	٢٠٠,—		
١٢١٦٠٠,—				جملة المطلوب (اثنى عشر ألفا ومائة وستون جنيها)

شروط السداد : ١٠ أيام من تاريخه

وتمثل المبيعات التى يتم إثباتها بهذه الطريقة على مدار الفترة المحاسبية إجمالى الايرادات التى تتحقق للمشروع من هذا النشاط . وإلى هنا لم تختلف فى الواقع عن الإجراءات التى سبق عرضها فى الباب المتقدم . الا أن طبيعة النشاط التجارى لا تكون فى الغالب بهذه البساطة . فالبضاعة المباعة قد يردها العميل لسبب أو لآخر ، كما قد تتلف مثلا أثناء الشحن بصفة جزئية مما قد يدفع العميل إلى طلب تخفيض ثمنها ، كما أن ثمن البيع قد لا يتحصل كله بل يمنح العميل خصم حتى تشجعه الشركة البائعة على سرعة سداد القيمة . ويترتب على هذه الأسباب أن إجمالى قيمة المبيعات التى تتم خلال الفترة المحاسبية قد لا تمثل الإيرادات الفعلية التى يحققها المشروع من هذا النشاط ، مالم يؤخذ فى الإعتبار مردودات المبيعات

ومسموحات المبيعات والخصم المسموح به للعملاء من قيمة المبيعات .

٢ - أ - مردودات المبيعات ؛ ومسموحات المبيعات :

تمثل مردودات المبيعات ما يقوم العملاء بإرجاعه من بضاعة تم شرائها من المشروع أو المنشأة لسبب أو لآخر ، مثل عدم مطابقتها للمواصفات ، أو عدم صلاحيتها للإستخدام . وعندما يقوم العملاء برد البضاعة التي سبق شراؤها من المنشأة ، والتي أعتبرت من وجهة نظرها مبيعات ، فإن ذلك لا شك سوف يؤدي الى نقص الإيرادات التي سبق تسجيلها دفتريا . ويمكن في هذه الحالة إلغاء قيد المبيعات بقيد عكسي بالقدر الذي يمثل البضاعة المباعة والمرتدة . فإذا بلغت مردودات المبيعات ليوم معين مثلا ٣٥٠ جنيه ، منها ١٥٠ جنيه تمثل مبيعات نقدية والباقي على الحساب . فإن القيد في هذه الحالة يمكن أن يكون كالآتي :

٣٥٠	من حـ/ المبيعات
	الى مذكورين
١٥٠	حـ/ النقدية
٢٠٠	حـ/ العملاء
	إثبات البضاعة المباعة والمرتدة من العملاء بتاريخ ..

ولما كانت البضاعة المرتدة تعتبر من المؤشرات المفيدة للادارة للتعرف على مدى نجاحها في إرضاء عملائها فإن إثباتها بمثل القيد السابق لا يؤدي إلى معرفة مقدارها خلال الفترة المحاسبية على وجه التحديد ولذلك فقد جرت العادة في العرف المحاسبي على إثبات إرتداد البضاعة المباعة في حساب مستقل يسمى حساب مردودات المبيعات ، وهو حساب عكسي للمبيعات ، أي حساب مدين بطبيعته . ويجعل هذا الحساب مدينا بالمردودات التي تتم من مبيعات الفترة المحاسبية ، ثم يقفل في الحساب الختامي في نهايتها مثلما تقفل حسابات المصروفات وعلى هذا الاساس يكون الإثبات السليم لعملية المردودات السابقة كالآتي :

٣٥٠ من ح/ مردودات المبيعات

الى مذكورين

١٥٠ ح/ النقدية

٢٠٠ ح/ العملاء

إثبات البضاعة المباعة والمرتدة من العملاء بتاريخ . . .

وتمثل مسموحات المبيعات تخفيضات فى ثمن بيع البضاعة للعملاء بعد تمام عملية البيع وإثباتها دفتريا . فقد يرى العميل عدم مطابقة البضاعة للمواصفات التى طلبها . وبدلا من ردها للمنشأة أو الشركة البائعة ، يطلب منها إجراء تخفيض فى السعر . وعادة ما يتم قبول طلب العميل إذا رأت الشركة مايبرر ذلك . كما قد تتلف البضاعة المباعة عند وأثناء عملية شحنها للعميل بصفة جزئية تؤدى إلى إنخفاض قيمتها مع استمرار صلاحيتها للإستخدام (كدرجة ثانية مثلا) مما يدفع العميل إلى طلب تخفيض فى سعرها . ويكون لمسموحات المبيعات نفس الأثر الخاص بمردودات المبيعات فيما يختص بتخفيض إيرادات المبيعات الإجمالية . وتسجل مسموحات المبيعات فى حساب بهذا الإسم يخصص لهذا الغرض ويجعل مدينا بالمسموحات التى تقرها الشركة لعملائها على مدار الفترة المحاسبية .

ولتوضيح ماتقدم لفترض المثال التالى :

قامت شركة التجارة الحديثة ببيع بضائع لعملائها فى يوم ٤/١٥ بمبلغ ٢٦٫٧٥٠ جنيه تحصل منها نقدا ١٢٫٢٠٠ جنيه . وفى يوم ٤/١٧ قام بعض العملاء برد بضائع للشركة قيمتها ٢٫٢٤٠ جنيه ، منها ١٫٢١٥ جنيه ردت للعملاء نقدا ، وفى يوم ٤/١٨ طلب أحد العملاء تخفيض ٤٦٠ جنيه من سعر البضاعة التى أشتراها على الحساب من شركة التجارة الحديثة نظرا لوجود بعض التلفيات البسيطة فيها ومنحته الشركة السماح المطلوب ويتم تسجيل هذه العمليات كالآتى :

إثبات المبيعات فى ١٥/٤ :

من مذكورين

١٣٫٢٠٠	ح/ النقدية
١٣٫٥٥٠	ح/ العملاء

٢٦٫٧٥٠ الى ح/ المبيعات

إثبات مبيعات اليوم طبقا للفواتير .. ..

إثبات المردودات فى ٧ /٤ :

٢٫٢٤٠ من ح/ مردودات المبيعات

الى مذكورين

١٫٢١٥	ح/ النقدية
١٫١٢٥	ح/ العملاء

إثبات مردودات المبيعات عن اليوم .

إثبات مسموحات المبيعات فى ١٨/٤ :

٤٦٠ من ح/ مسموحات المبيعات

٤٦٠ الى ح/ العملاء

تخفيض سعر البضاعة للعميل ... نظرا ...
مذكرة الإضافة الصادرة منا رقم .. . بتاريخ ...

ويكون قيد مردودات المبيعات ومسموحاتها فى العادة مستندا إلى ما يطلق عليه مذكرات الخصم والاضافة . فالعميل الذى يشترى بضاعة على الحساب (أو بالآجل) ثم يقوم بردها للشركة البائعة أو جزء منها يرفق معها مذكرة خصم على حساب الشركة لديه تفيد الشركة أن حسابها « الدائن » لدى العميل قد جعل مدينا بقيمة البضاعة المرتدة بتاريخ كذا . وتقوم الشركة البائعة بالرد على العميل بإرسال مذكرة إضافة تفيد العميل أن قيمة البضاعة المرتدة قد أضيف

إلى حسابه ، أى جعل حساب العميل دائنا بها . وكذلك الأمر فيما يتعلق بمسموحات المبيعات .

هذا ، ويرى المحاسبون أن مسببات رد البضاعة المباعة قد لاتختلف عن الأسباب التى تؤدى إلى منح تخفيضات فى سعرها . وعلى هذا الأساس لا يفرق الكثير منهم بين مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات كل فى حساب مستقل، وإنما يفضلون معالجة المسموحات والمردودات فى حساب واحد يطلق عليه حساب مردودات ومسموحات المبيعات . ويستوى عندنا البديلان .

٢ — ب : الخصم التجارى ، والخصم النقدى :

تقوم المشروعات التجارية والصناعية ، وخاصة منها مايزاول تجارة الجملة بإصدار قوائم أسعار لبضائعها على أساس سنوى ، وغالبا ما تمثل هذه القوائم أسعار التجزئة . ويمنح كبار عملاء هذه المشروعات خصما على هذه الأسعار يصل إلى نسب كبيرة قد تصل إلى ٣٠٪ منها ، وخاصة إذا كان هؤلاء العملاء يقومون بشراء هذه البضائع للاتجار فيها . كما قد تؤدى التقلبات التى تحدث فى الطلب والعرض فى السوق فى كثير من الأحيان إلى عدم واقعية الأسعار المنشورة فى قوائم الأسعار مما يضطر المشروع إلى ضرورة تغييرها . وبدلا من إصدار قوائم أسعار جديدة غالبا مايقوم المشروع بإصدار جداول يطلق عليها جداول الخصم التجارى من الأسعار الموضحة فى قوائم الأسعار المصدرة . وقد يكون الخصم التجارى فى صورة نسبة واحدة تطبق فى جميع الحالات أو يكون فى صورة سلسلة من النسب التى يجرى تطبيقها على السعر الوارد فى قوائم الأسعار على التوالى . وتطبق هذه الحالة الأخيرة على وجه الخصوص إذا تم إجراء عدة تخفيضات متتالية فى السعر المنشور على مدار الفترة المحاسبية .

ولنفترض على سبيل المثال ان سعر بيع الوحدة من سلعة معينه كما ورد فى قوائم الأسعار هو ١٠ جنيه للمستهلك وأن الشركة تمنح كبار عملاءها خصما

تجاريا على هذا السعر قدره ٢٠٪. وقد قام أحد هؤلاء العملاء بشراء ١ر٠٠٠ وحدة من الشركة ، وعلى هذا الأساس يكون حساب الخصم التجارى كالآتى:

جنيه	جنيه	
	١٠ر٠٠٠	السعر طبقا لقائمة الأسعار (١٠ × ١ر٠٠٠)
	٢ر٠٠٠	— خصم تجارى بواقع ٢٠٪
٨ر٠٠٠		سعر البيع (للألف وحدة)

أما إذا كان الخصم التجارى الممنوح لهذا العميل يتكون من سلسلة من النسب تطبق على التوالى ، كأن يكون الخصم مثلا ٢٠٪ ، ١٠٪ ، ٥٪ ، فإن حساب سعر البيع فى هذه الحالة يكون كالآتى :

جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	
			١٠ر٠٠٠	السعر طبقا لقائمة الأسعار
			٢ر٠٠٠	— الخصم الأول بواقع ٢٠٪
		٨ر٠٠٠		
		٨٠٠		— الخصم الثانى بواقع ١٠٪
	٧ر٧٠٠			
	٣٦٠			— الخصم الثالث بواقع ٥٪
٦ر٨٤٠				سعر البيع (للألف وحدة)

ويكون مجموع الخصم التجارى فى الحالة الأخيرة ٣ر١٦٠ جنيه . ويظهر الخصم التجارى فى العادة فى الفاتورة الموجهة من البائع للمشترى ولا يثبت فى دفاتر البائع ولا فى دفاتر المشترى، وإنما تسجل المبيعات فى دفاتر البائع بصافى سعر البيع بعد استبعاد الخصم التجارى ، كما تسجل المشتريات فى دفاتر المشترى (كما سيرد فيما بعد) بصافى سعر الشراء بعد استبعاد الخصم التجارى . وبالتالى فلا يزيد الخصم التجارى عن كونه إجراء لتحديد سعر البيع الفعلى لا أكثر ولا أقل.

ويعد خصم الكمية فى كثير من الأحيان من نفس طبيعة الخصم التجارى. وخصم الكمية هو عبارة عن تنزيل من أسعار قوائم البيع لتشجيع المشترى على شراء كميات كبيرة . وإذا منح خصم الكمية للعميل عند تمام عملية البيع ولم يكن مشروطا بشرط سابق أو لاحق ، فإنه يعامل معاملة الخصم التجارى . بمعنى أنه يستنزل من أسعار قوائم البيع على الفاتورة دون قيده دفتريا . أما إذا كان خصم الكمية متوقف على تحقق شرط معين لا يمكن التأكد من تحققه مقدما ، ففى هذه الحالة يتم إثباته فى الدفاتر .

ولنفرض مثلا أن أحد العملاء طلب شراء ٥٠٠ وحدة من سلعة معينة من شركة النصر للتجارة حيث سعر الوحدة طبقا لقوائم أسعار الشركة ١٢ جنيه . ولنفرض أن الشركة قد عرضت على العميل منحه خصما فى السعر يعادل ٣٠٪ إذا قام بشراء ١٫٠٠٠ وحدة بدلا من ٥٠٠ وحدة . فقبـــل العميل مباشرة واشترى ١٫٠٠٠ وحدة . ففى هذه الحالة يعالج خصم الكمية معالجة الخصم التجارى كالآتى :

جنيه	جنيه	
	١٢٫٠٠٠	السعر طبقا لقائمة الأسعار (١٫٠٠٠ × ١٢)
	٣٫٦٠٠	— خصم كمية ٣٠٪
٩٫٤٠٠	ــــــ	سعر البيع الفعلى .

وفى هذه الحالة يجب أن لا يظهر خصم الكمية فى دفاتر البائع أو المشترى لأنه يعد فى واقع الأمر بمثابة خصم تجارى .

ولنفرض فى مثالنا السابق أن الشركة قد عرضت على العميل العرض البديل التالى : يمنح العميل خصم ١٠٪ إذا بلغت مشترياته خلال العام ١٫٠٠٠ وحدة ، ثم ٥٪ إذا بلغت مشترياته ١٫٥٠٠ وحدة أو زادت عن ذلك . ففى هذه الحالة يتوقف منح خصم الكمية للعميل على قيامه بشراء الكميات المحددة . فإذا قام

بشراء ٩٥٠ وحدة مثلا خلال العام فإنه يحاسب على أسعار القائمة ١٢ جنيه دون خصم كمية ، أما إذا بلغت مشترياته ١٠٠٠ وحدة فإنه حينئذ يستحق خصم الكمية بنسبة ١٠٪ بأثر رجعى . ويسرى هذا السعر المخفض حتى تصل مشترياته إلى ١٥٠٠ وحدة حيث يمنح خصم كمية حينئذ بنسبة ٥٪ إضافية بأثر رجعى وهكذا . وفى مثل هذه الحالة الأخيرة لا مفر من إظهار خصم الكمية فى الدفاتر عند ما يتحقق الشرط المؤدى لاكتساب العميل له والفرض فى هذا المثال أن العميل

(١) لم تصل مشترياته من الشركة إلى ١٠٠٠ وحدة خلال العام :

(٢) بلغت مشترياته من الشركة ١٢٠٠ وحدة خلال العام .

(٣) بلغت مشترياته من الشركة ١٦٠٠ وحدة خلال العام .

ففى الحالة الأولى لن يستحق العميل خصما الكمية ، وتسجل المبيعات فى دفاتر الشركة (والمشتريات فى دفاتر العميل) بسعر القائمة على أساس ١٢ جنيه الوحدة .

وفى الحالة الثانية تسجل المبيعات فى دفاتر الشركة (والمشتريات فى دفاتر العميل) على أساس سعر القائمة ١٢ جنيه حتى تصل الكمية إلى ١٠٠٠ وحدة ، ثم يمنح العميل خصم كمية بمعدل ١٠٪ على الـ ١٠٠٠ وحدة حينئذ ، ثم يستمر منح الخصم على الـ ٢٠٠ وحدة الإضافية . وتكون قيود الإثبات الدفترى فى دفاتر شركة النصر للتجارة كالآتى :

إثبات المبيعات بسعر البيع المحدد فى القائمة (١٠٠٠ وحدة الأولى × ١٢ جنيه):

١٢٠٠٠ من حـ/ العملاء

١٢٠٠٠ الى حـ/ المبيعات

إثبات خصم الكمية عند بلوغ المبيعات للعميل ١٠٠٠ وحدة :

١٢٠٠ من حـ/ خصم الكمية

١٢٠٠ الى حـ/ العملاء (العميل فلان)

إثبات خصم الكمية بواقع ١٠٪ من سعر القائمة على ١٠٠٠ وحدة طبقا للاتفاق مع العميل .

إثبات مبيعات ٢٠٠ وحده وخصم الكمية :

من مذكورين

٢٫١٦٠		حـ/ العملاء
٢٤٠		حـ/ خصم الكمية
	٢٫٤٠٠	الى حـ/ المبيعات

إثبات المبيعات مع خصم الكمية الممنوح للعميل طبقا للاتفاق .

ويلاحظ فى هذه الحالة أنه ما لم يتحقق الشرط الموجب لمنح خصم الكمية ما كان ليظهر بدفاتر الشركة .

أما الحالة الثالثة فإنها استمرار للحالة الثانية ومتوقفة عليها وتكون القيود الدفترية كالآتى:

تسجيل مبيعات ٣٠٠ وحدة المكملة لـ ١٫٥٠٠ وحدة المتفق عليها :

من مذكورين

٣٫٢٤٠		حـ/ العملاء
٣٦٠		حـ/ خصم الكمية
	٣٫٦٠٠	الى حـ/ المبيعات

إثبات خصم الكمية الاضافى بمعدل ٥ ٪ من صافى ثمن بيع ١٫٥٠٠ وحدة بعد إستبعاد الخصم الاول :

٨١٠		من حـ/ خصم الكمية
	٨١٠	الى حـ/ العملاء (العميل فلان)

خصم كمية إضافى بمعدل ٥ ٪ لبلوغ مشتريات العميل ١٫٥٠٠ وحدة طبقا للاتفاق (١٦٫٢٠٠ × $\frac{٥}{١٠٠}$)

إثبات مبيعات ١٠٠ وحدة فيما زاد عن ١٫٥٠٠ وحدة :

من مذكورين

١٠٢٦و١	حـ / العملاء
١٧٤	حـ / خصم الكمية
١٢٠٠و١	إلى حـ / المبيعات

مبيعات ١٠٠ وحدة بسعر ١٢ جم وخصم كمية بمعدل ١٠٪ ثم ٥٪

ويجب أن يراعى فى مثل هذه الأحوال أن شروط منح خصم الكمية هى التى تحدد طريقة حسابه فكان من الممكن مثلا فى مثالنا السابق أن تكون الشروط : ٥٠٠ وحدة الأولى بسعر القائمة ، ٥٠٠ وحدة التالية بخصم ١٠٪ ، ٥٠٠ وحدة التالية بخصم ١٥٪ وهكذا . فى هذه الحالة لا يوجد خصم كمية على الـ ٥٠٠ وحدة الأولى ، كما أن الخصم على الـ ٥٠٠ وحدة الثانية والثالثة يمكن اعتباره خصم تجارى لأن شرط اكتساب العميل له ليس له أثر رجعى .

كما يقوم البائع فى كثير من الأحيان بمنح العميل (المشترى) خصما نقديا لتشجيعه على سداد قيمة مشترياته بسرعة . ويطلق على هذا الخصم الخصم النقدى أو خصم تعجيل الدفع . ويتوقف وجود الخصم النقدى على السياسة الائتمانية للمشروع قبل عملائه . فإذا كانت كل مبيعات المشروع تتم نقداً ، فليس هناك فى مثل هذه الحالة خصما نقدياً . وإنما يلزم لوجود الخصم النقدى أن يمارس المشروع سياسة البيع الآجل لعملائه ، بما قد يؤدى به إلى منح العملاء الذين يقومون بسداد حساباتهم بسرعة خصما على مشترياتهم يطلق عليه الخصم النقدى تشجيعاً لهم على ذلك .

وتوضح شروط منح الإئتمان للعملاء الفترة المتاحة لهم للسداد وكذلك نسبة الخصم النقدى والفترة التى يمكن اكتساب العميل له فيها إذا تم السداد فى خلالها

وغالباً ما تظهر هذه الشروط على الفاتورة التى يصدرها البائع للمشترى بقيمة البضاعة المباعة . فيذكر مثلا أن السداد يجب أن يكون فى خلال ٣٠ يوم ، وإذا قام العميل بعملية السداد خلال ١٠ أيام يمنح خصم نقدى قدره ٢ ٪ . ويمكن اختصار ذلك فى صورة مصطلحات تجارية متعارف عليها كالآتى (٢ ٪ ١٠ أيام ، صافى ٣٠ يوم) بمعنى أن العميل يمنح خصم نقدى ٢ ٪ إذا قام بالسداد خلال ١٠ أيام ، وإلا يلتزم بسداد القيمة بالكامل دون خصم فى خلال فترة لا تتجاوز ٣٠ يوماً .

ولما كان منح الخصم النقدى مشروطاً بتحقق عملية السداد فى خلال فترة محددة ، وهو أمر غير مؤكد ، فإن المبيعات يتم تسجيلها بسعر البيع الكامل قبل استبعاد الخصم النقدى . وعندما تتحقق الواقعة المؤدية لإكتساب العميل الخصم بقيامه بالسداد فى الفترة المحددة ، فإنه يلزم اثبات الخصم النقدى دفترياً . ولنفترض أن شركة حسونة باعت لحسن بضاعة بمبلغ ١٠٫٠٠٠ جنيه على الحساب بالشروط التالية : ٥ ٪ ١٠ أيام ، صافى ٣٠ يوم . فيتم اثبات عملية البيع فى دفاتر شركة حسونه كالآتى :

١٠٫٠٠٠		من حـ/ العملاء (حسن)
	١٠٫٠٠٠	الى حـ / المبيعات

مبيعات آجلة لحسن فاتورتنا رقم ... بتاريخ .

واذا لم يقم العميل بالسداد خلال عشرة أيام فانه يلتزم بسداد القيمة بالكامل فى مدة شهر من تاريخ البيع . أما اذا قام العميل بالسداد خلال العشرة أيام المكتسبة للخصم فإن حساب الخصم واثباته يكون كالآتى :

الخصم النقدى = $\frac{٥}{١٠٠}$ × ١٠٫٠٠٠ = ٥٠٠ جنيه

صافى القيمة التى يسددها العميل	٩٫٥٠٠
اجمالى قيمة الفاتورة	١٠٫٠٠٠

ويكون إثبات التحصيل من العميل وإثبات الخصم النقدى كالآتى :

	من مذكورين
٩,٥٠٠	حـ/ النقدية
٥٠٠	حـ/ الخصم النقدى المسموح به
١٠,٠٠٠	إلى حـ/ العملاء (العميل حسن)
	سداد العميل لحسابه خلال فترة استحقاق الخصم النقدى بواقع ٥ ٪

ويلاحظ أن الخصم النقدى يسرى على مبيعات سابقة لتاريخ إكتسابه ، ومن ثم يصبح واجب التسجيل فى الدفاتر .

٢ - حـ - ملخص إجراءات تسجيل المبيعات والحسابات الخاصة بها :

يتضح لنا مما تقدم أن الحسابات التى تحدد مقدار الإيرادات المحققة فعلا من عمليات البيع تتلخص فى الآتى :

١ ـــ حساب المبيعات : ويجعل دائنـاً بقيمة المبيعات النقدية والآجلة طبقاً للفواتير بعد استبعاد الخصم التجارى إن وجد ، وحساب المبيعات حساب دائن بطبيعته .

٢ ـــ حساب مردودات المبيعات : ويجعل مديناً بقيمة ما يقوم العملاء برده من بضائع طبقاً للأسعار التى قاموا بشرائها بها ، وسواء كانت هذه المردودات من مبيعات نقدية أو آجلة . وحساب مردودات المبيعات حساب مدين بطبيعته .

٣ ـــ حساب مسموحات المبيعات : ويجعل مديناً بقيمة تخفيضات السعر التى تمنحها الشركة البائعة لعملائها نتيجة عدم مطابقة البضائع المباعة للمواصفات التى يطلبها العميل أو نتيجة التلفيات البسيطة التى تحدث بها نتيجة عمليات الشحن

والنقل . وحساب مسموحات المبيعات حساب مدين بطبيعته هذا ويمكن جمع حساب المردودات والمسموحات فى حساب واحد كما سبق أن ذكرنا .

٤ — خصم الكمية إذا كان هناك مبرر لإثباته : ويجعل مديناً بقيمة الخصم الممنوح للعملاء طبقاً للنسب المتفق عليها معهم إذا تحقق الشرط الذى يكسب العملاء له وكان يسرى على المبيعات لهم بأثر رجعى . وهو أيضاً من الحسابات المدينة بطبيعتها .

٥ — الخصم النقدى أو خصم تعجيل الدفع : ويجعل مديناً بقيمة الخصم الممنوح للعملاء طبقاً للنسب التى تقررها الشركة البائعة إذا تحقق شرط اكتساب العملاء له . وهو أيضاً من الحسابات المدينة بطبيعتها .

وعلى هذا الأساس يمكن القول أن صافى المبيعات تتمثل فى إجمالى المبيعات (دائن) مخصوماً منها المسموحات والمردودات والخصم (وهى حسابات مدينة) ونقدم فيما يلى مثالا مبسطاً لزيادة الموضوع إيضاحاً .

قامت شركة الأثاثات الحديثة بالعمليات الآتية خلال شهر يناير :

١/١ — باعت بضاعة للعميل ممدوح بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه نقداً . وباعت بضاعة للعميل شعيب بمبلغ ١٥,٠٠٠ جنيه بشروط ٣ ٪ ١٠ أيام صافى ٣٠ يوم .

١/٣ — قام ممدوح برد بعض الأثاث الذى بلغت قيمته ١,٧٠٠ جنيه وتسلم القيمة نقداً ، كما طلب شعيب من الشركة تخفيض سعر بعض القطع التى تسلمها بمبلغ ١,٣٠٠ جنيه لوجود بعض التلفيات بها ، وقد منحته الشركة السماح المطلوب .

١/٥ — باعت الشركة للعميل غسان بضاعة تبلغ قيمتها طبقاً لقوائم الأسعار ٢٠,٠٠٠ جنيه بخصم تجارى ٢٠ ٪ ، ١٠ ٪ ، ٥ ٪ على التوالى على الحساب وشروط سداد ٢ ٪ ٧ أيام ، صافى ١٥ يوم .

١/٧ - قام العميل شعيب بسداد المستحق عليه .

١/١٠ - باعت الشركة بضاعة بمبلغ ١٥,٠٠٠ جنيه نقداً ، ١٣,٥٠٠ جنيه على الحساب .

١/١٤ - قام العميل غسان بسداد المستحق عليه وتم رد بضاعة من مبيعات يوم ١/١٠ النقدية قيمتها ٣,٠٠٠ جنيه ، ومن المبيعات الآجلة لنفس اليوم بمبلغ ٥٠٠ جنيه .

ويكون إثبات هذه العمليات دفترياً كالآتى :

١/١ - تسجيل المبيعات باجمالى القيمة :

		من مذكورين	
٥,٠٠٠		ح / النقدية	
١٥,٠٠٠		ح / العملاء (شعيب)	
	٢٠,٠٠٠		الى ح / المبيعات
		إثبات المبيعات النقدية والآجلة لليوم بشروط ٢ ٪ ١٠ أيام صافى ٣٠ يوم	

١/٣ : إثبات المرتجعات (المردودات) النقدية والمسموحات :

		من مذكورين	
١,٧٠٠		ح / مردودات المبيعات	أو من ح / مردودات ومسموحات المبيعات
١,٢٠٠		ح / مسموحات المبيعات	
		الى مذكورين :	
	١,٧٠٠	ح / النقدية	
	١,٢٠٠	ح / العملاء (شعيب)	
		مردودات نقدية ومسموحات العميل شعيب	

٥/١ : حساب الخصم التجاري وإثبات المبيعات لغسان :

جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	
			٢٠,٠٠٠	سعر البيع طبقاً للقائمة
			٤,٠٠٠	- خصم تجاري أول بنسبة ٢٠ ٪
		١٦,٠٠٠		
		١,٦٠٠		- خصم تجاري ثاني بنسبة ١٠ ٪
	١٤,٤٠٠			- خصم تجاري ثالث بنسبة ٥ ٪
	٦٢٠			سعر البيع الفعلي .
١٣,٧٨٠				

ويكون قيد المبيعات كالآتي :

١٣,٧٨٠ من ح/ العملاء (غسان)

١٣,٧٨٠ إلى ح/ المبيعات

مبيعات على الحساب لغسان بشروط ٢ ٪
٧ أيام ، صافي ١٥ يوم

٧/١ : حساب الخصم النقدي للعميل شعيب وسداد حسابه

المبيعات للعميل ١٥,٠٠٠ جنيه

يخصم المسموحات ١,٣٠٠

المبلغ المستحق عليه الخصم النقدي - - ١٣,٧٠٠ جنيه

الخصم النقدي بمعدل ٢ ٪ = ١٣,٧٠٠ × ٣/١٠٠ = ٤١١ جنيه

ويكون القيد كالآتي :

من مذكورين

١٢،٢٨٩	ح / النقدية
٤١١	ح / الخصم النقدى المسموح بـه
١٣،٧٠٠	إلى ح / العملاء (العميل شعيب)

إثبات سداد العميل لحسابه خلال فترة السماح ومنحه خصم نقدى بمعدل ٣ ٪ طبقاً لشروط السداد .

١/١٠ : إثبات المبيعات :

من مذكورين

١٥،٠٠٠	ح / النقدية
١٣،٥٠٠	ح / العملاء
٢٨،٥٠٠	إلى ح / المبيعات

١/١٤ : قيام العميل (غسان) بسداد حسابه :

يقوم العميل بسداد الحساب بالكامل دون منحه خصما نقديا لأن تاريخ السداد يلى فترة استحقاق الخصم (٢ ٪ ٧ أيام ، صافى ١٥ يوم من تاريخ ١/٥) :

١٣،٧٨٠	من ح / النقدية
١٣،٧٨٠	إلى ح / العملاء (غسان)

سداد العميل غسان لرصيد حسابه

إثبات مردودات المبيعات :

٣،٥٠٠	من ح / مردودات المبيعات

إلى مذكورين

٣،٠٠٠	ح / النقدية
٥٠٠	ح / العملاء

إثبات مردودات نقدية ٣،٠٠٠ جنيه وآجلة ٥٠٠ جنيه .

وتظهر حسابات الأستاذ الخاصة بالمبيعات والمردودات والخصم كالآتى :

ح / المبيعات

تاريخ	بيان	صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١/١	من مذكورين (النقدية وعملاء)			٢٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠
١/٥	من / العملاء			١٣,٧٨٠	٣٣,٧٨٠
١/١٠	من مذكورين (نقدية وعملاء)			٢٨,٥٠٠	٦٢,٢٨٠

ح / مردودات المبيعات

تاريخ	بيان	صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١/٣	إلى ح / النقدية		١,٧٠٠		١,٧٠٠
١/١٤	إلى مذكورين (النقدية وعملاء)		٣,٥٠٠		٥,٢٠٠

ح / مسموحات المبيعات

تاريخ	بيان	صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١/٣	إلى ح / العملاء		١,٣٠٠		١,٣٠٠

ح / الخصم النقدى المسموح به

تاريخ	بيان	صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١/٧	إلى ح / العملاء		٤١١		٤١١

هذا ويقفل حساب المبيعات - كما سبق أن ذكرنا - فى الحساب الختامى بجعل الأول مديناً والثانى دائناً فى نهاية الفترة المحاسبية .

كما تقفل حسابات المردودات والمسموحات ، والخصم النقدى (على المبيعات) فى الحساب الختامى أيضاً كما لو كانت من حسابات المصروفات ، أى يجعل الحساب الختامى مديناً بها وتجعل هى دائنة . هذا من حيث الإقفال . أما من

حيث إظهار هذه الحسابات فى الحساب الختامى ، فإنه لمن المفيد أن يتمكن القارىء من التعرف على صافى المبيعات بسهولة من قراءة الحساب الختامى (كما سوف يتضح تفصيلا فيما بعد) . وعلى هذا الأساس يمكن أن تظهر هذه الحسابات الأربعة فى جانب الإيرادات (الدائن) من الحساب الختامى بالصورة التالية (بفرض أن الفترة المحاسبية لشركة الأثاثات الحديثة تنتهى فى ١/١٥ مثلا) :

شركة الأثاثات الحديثة
الحساب الختامى عن الفترة من ١/١ الى ١/١٥
الإيرادات

إجمالى المبيعات (من حـ/ المبيعات)		٦٢٫٢٨٠
يخصم :		
مردودات المبيعات (الى حـ/ مردودات المبيعات)	٥٫٢	
مسموحات المبيعات	١٫٣٠٠	
الخصم النقدى المسموح به	٤١١	
		٦٫٩١١
صافى المبيعات		٥٥٫٣٦٩

ويراعى أن الحساب المدين تعكس اشارته عندما يظهر فى الجانب الدائن من الحساب الختامى أى يوضع بإشارة سالبة (يخصم) ، وكذلك نفس الأمر فى حالة إظهارة فى الجانب المدين من الحساب الختامى . فالمفروض مثلا أن حساب مردودات المبيعات يظهر فى الجانب المدين من الحساب الختامى ، وكذلك حسابى المسموحات ، والخصم النقدى (على المبيعات) . وذلك لأن قيد أقفالها فى هذا الحساب يكون كالآتى :

٦٩١١ر٦ من حـ/ الحساب الختامى

الى مذكورين

٥ر٢٠٠ حـ/ مردودات المبيعات

١ر٣٠٠ حـ/ مسموحات المبيعات

٤١١ حـ/ الخصم النقدى

وبرغم ذلك فان ظهورها فى الجانب الدائن باشارة سالبة (أى بخصمها من الجانب الدائن) يكون له نفس أثر أظهارها فى الجانب المدين . فهى فى كلتا الحالتين تؤدى إلى إنقاص الأرباح (أو زيادة الخسائر) بنفس المقدار . ففى الجانب المدين هى زيادة فى المصروفات ، وهى فى الجانب الدائن بإشارة سالبة تنقص من الإيرادات. إلا أن ظهورها فى الجانب الدائن يمكن القارىء من التعرف مباشرة على كل من المبيعات الإجمالية والمبيعات الصافية ومكونات الفرق بينهما دون الحاجة إلى إجراء عمليات حسابية خارجية لبنود الحساب الختامى.

٢ — إجراءات تسجيل تكلفة البضاعة المباعة ـ طريقة المخزون المستمر :

تعرضنا فيما سبق لتكلفة البضاعة المباعة باعتبارها أحد عناصر المصروفات وكيفية تسويتها فى حساب المخزون . ولم نتعرض لكيفية تحديد هذه التكلفة لهذا الغرض وإنما إقتصرت معالجتنا لها على إعتبار أنها محددة ومعطاه . والواقع أن تحديد تكلفة البضاعة المباعة يحتاج لبعض الإجراءات التى تختلف باختلاف طريقة المخزون التى تتبعها المنشأة ، والتى يمكن لها إتباع إحدى طريقتين فى هذا الشأن : الأولى يطلق عليها طريقة المخزون المستمر ، والثانية يطلق عليها طريقة المخزون الدورى . وينصب الإختلاف بين الطريقتين على كيفية تسوية حساب المخزون فى تكلفة البضاعة المباعة ، فإذا كانت هذه التسوية تتم بصفة مستمرة كلما تمت عملية بيع خلال الفترة المحاسبية فإن الطريقة تكون هى طريقة المخزون المستمر . أما إذا لم تتم تسوية حساب المخزون فى تكلفة البضاعة المباعة إلا فى نهاية الفترة المحاسبية فإن الطريقة تكون هى طريقة المخزون الدورى وتختلف إجراءات

معالجة مشتريات البضاعة وتحديد تكلفة البضاعة المباعة فى كل من الطريقتين . وسوف نتعرض فى هذا البند لطريقة المخزون المستمر على أساس أنها الطريقة التى أتبعناها ضمنا فى الأجزاء السابقة ، ثم نتعرض للطريقـــة الأخرى فى بند لاحق .

نعرف حتى الآن بالتأكيد أن المخزون من البضاعة هو من مكونات الأصول (المتداولة) وعندما يتواجد لدى المنشأة بضاعة فى بداية الفترة المحاسبية فإنها تمثل قيمة المخزون منها فى ذلك التاريخ ، والذى أطلقنا عليه رصيد أول الفترة (أو أول المدة) . وعندما تقوم المنشأة بشراء بضاعة لأغراض الإتجار فيها فقد كنا نجعل حساب البضاعة مدينا بها مقابل جعل حساب النقدية أو الدائنين دائنا على حسب كون المشتريات تمت نقدا أو بالأجل . وعندما تقوم المنشأة ببيع جزء من هذه البضائع وتحدد تكلفتها ، كنا نجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة مدينا وحساب البضاعة دائنا بهذه التكلفة . هذا يمثل فى الواقع ملخص لطريقة المخزون المستمر بإختصار يفتقر إلى شىء ما من العمق المطلق .

من هذه المراجعة المختصرة لما سبق دراسته نجد أن طريقة المخزون المستمر تقوم على حسابين :

١ — حساب مخزون البضائع (وهو من حسابات الأصول) .

٢ — حساب تكلفة البضاعة المباعة ، أو حـ/ تـكلفة المبيعات (وهو من حسابات المصروفات) .

والحساب الأول يقوم مقام حساب البضاعة الذى سبق التعرض له . ويزداد رصيد كل من الحسابين بجعله مدينا وينقص الرصيد بجعله دائنا ، لأن كل منهما من الحسابات المدينة بطبيعتها .

وعندما تقوم المنشأة بشراء بضائع فإن حساب المخزون يجعل مدينا بتكلفة البضائع المشتراه . وتشمل التكلفة فى هذا الصدد ثمن الشراء مضافا إليه كل التكاليف اللازمة لتوصيل البضائع المشتراه لمخازن المنشأة المشترية وفى بعض

الأحيان قد ينطوى ثمن الشراء على تكلفة تسليم البضاعة ع المشتراه لمحل المشترى . وفى هذه الحالة ، إذ قامت شركة الضحى التجارية مثلا بشراء بضاعة بمبلغ ٢٥٠٠٠ر جنيه منها ١٥٠٠٠ر جنيه نقدا والباقى على الحساب ، وكان السعر تسليم محل المشترى فإن القيد يكون كالآتى :

٢٥٠٠٠ر من حـ/ مخزون البضائع

الى مذكورين

١٥٠٠٠ر حـ/ النقدية

١٠٠٠٠ر حـ/ الدائنون (أو الموردون)

إثبات شراء بضاعة نقدا وعلى الحساب بما فيها تكلفة النقل والتسليم

ولا يتم إجراء القيد السابق حتى يتم إستلام البضاعة فى مخازن المشترى (شركة الضحى التجارية فى هذه الحالة) والفواتير الخاصة بها ، وحتى يتحقق المشترى من مطابقة البضاعة للمواصفات المتفق عليها ، ويتحقق من ورود الكميات الموضحة بالفواتير . ويتم مراجعة الفاتورة من حيث الأسعار والشروط ، وتكاليف النقل ، والتضريب والجمع للتأكد من صحتها . وعادة ما تعتبر هذه العمليات من مكونات نظام متكامل لإحكام الرقابة الداخلية على المشتريات بهدف الحفاظ على أصول المشروع من السرقة والإختلاس والضياع ، لن نتعرض له فى هذا المقام .

أما إذا لم ينطوى سعر الشراء على تكلفة النقل (والشحن والتأمين والتفريغ إن وجدت) ، فإن عملية النقل قد توكل للبائع ، أو قد يلتزم المشترى بترتيبها مع الغير ، أو قد يقوم بها بإستخدام وسائله الذاتية . فإذا وكلت عملية النقل للبائع فعادة ما تنطوى عليها الفاتورة الواردة منه كبند مستقل من بنودها . أما إذا قام المشترى بترتيبها مع الغير (شركات النقل المتخصصة مثلا) ففى هذه

الحالة نجد أن فاتورة البائع تنطوى على ثمن البضاعة دون تكاليف النقل التى ترد فى فاتورة مستقلة من الغير الذى قام بعملية النقل . وإذا قام المشترى بنقل البضائع بوسائله الخاصة (سياراته الخاصة مثلا) ، فإن تكلفة النقل فى هذه الحالة تصبح موضوع عمليات حسابية محاسبية لن نتعرض لها هنا . وفى كل الأحوال السابقة يتحمل حساب مخزون البضائع بكل التكاليف اللازمة لتوصيل البضائع المشتراه لمحل المشترى ، وذلك بجعله مدينا بها . فإذا قامت شركة الضحى التجارية بشراء بضاعة على الحساب بمبلغ ١٧٫٠٠٠ جنيه تسليم محل البائع ، ثم قامت إحدى شركات النقل بعملية نقل البضاعة المشتراه لمخازن شركة الضحى مقابل ٢٨٠ جنيه نقدا . فإن قيد إثبات هذه العملية يكون كالآتى .

١٧٫٢٨٠ من حـ/ مخزون البضائع

الى مذكورين

١٧٫٠٠٠ حـ/ الدائنون (الموردون)

٢٨٠ حـ/ النقدية

شراء بضاعة على الحساب وسداد تكاليف النقل نقدا

ونخلص مما تقدم أنه فى ظل طريقة المخزون المستمر يجعل حساب مخزون البضائع مدينا عند تمام عمليات الشراء بكل من ثمن البضاعة المشتراه ، وكذا كل التكاليف اللازمة لتوصيل البضاعة المشتراه من مقر البائع الى مخازن المشترى من تكاليف نقل وشحن وتأمين وتفريغ ولف وحزم وما شابه ذلك .

٣ — ١ — المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة فى ظل طريقة المخزون المستمر :

يتم تسجيل المبيعات فى ظل طريقة المخزون المستمر كالعادة بجعل حساب النقدية أو العملاء مدينا وجعل حساب المبيعات دائنـا . إلا أن الأمر يتطلب بالإضافة إلى ذلك إجراء تسجيل تكلفة البضاعة المباعة عند كل عملية بيع (أو لمبيعات اليوم أو فترة قصيرة نسبيا) . ويتم ذلك بجعل حساب تكلفة

البضاعة المباعة مدينا وحساب مخزون البضائع دائنا بتكلفة ما تم بيعه . وبذلك يظهر حساب المخزون تكلفة البضاعة التي لم يتم بيعها بعد في أي تاريخ معين . ويلاحظ أن المبيعات تسجل بسعر البيع بينما تكلفة البضاعة المباعة تسجل على أساس التكلفة الفعلية لها .

أضف إلى ما تقدم أن قيد مردودات المبيعات — كما سبق أن أوضحنا — يستدعي إجراء قيد إضافي لإستبعاد تكلفة البضاعة المرتدة من تكلفة البضاعة المباعة وتحميلها لحساب المخزون . ونخلص من ذلك أنه عندما يتم بيع البضاعة للعملاء تتحول تكلفتها من حسابات الأصول إلى حسابات المصروفات ، وعندما يرد العملاء بضاعة سبق بيعها لهم فإن تكلفتها تتحول من مصروف إلى أصل كما كانت عليه قبل تمام عملية البيع .

ولنفترض مثلا — لتوضيح ذلك — أن شركة سعدون التجارة قد قامت بالعمليات التالية من بين العمليات المختلفة ليوم ٧٤/١/٢١ :

١ — باعت بضاعة نقدا تكلفتها ٧٫٣٥٠ جنيه بمبلغ ١٠٫٧٥٠ جنيه .

٢ — باعت بضاعة على الحساب تكلفتها ١٢٫٢٥٠ جنيه وسعر بيعها طبقا لقوائم الأسعار ٢٥٫٠٠٠ جنيه بخصم تجاري ٢٠٪ .

٣ — رد بعض العملاء بضاعة من مبيعات الأيام السابقة تبلغ تكلفتها ٢٫٤٠٠ جنيه وسعر بيعها ٣٫٦٠٠ جنيه ، منها ٢٫٧٥٠ جنيه نقدا والباقي على الحساب .

٤ — اشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٢٣٫٢٠٠ جنيه تسليم محل البائع وبلغت مصاريف النقل لمقر الشركة والتأمين على البضائع أثناء النقل ١٫٣٠٠ جنيه . وقد سددت مصاريف النقل والتأمين نقدا أما ثمن البضاعة فيستحق السداد بعد ٣٠ يوم .

٥ — كان رصيد حساب مخزون البضائع في بداية اليوم ٤٢٫٣٨٠ جنيه ، وبلغ رصيد تكلفة البضاعة المباعة حتى نهاية اليوم السابق ٢٧٫٢٥٠ جنيه .

ويتم إثبات العمليات من ١ — ٤ بأجراء القيود الدفترية التالية :

العملية الأولى : بيع نقدا :

أ — ١٠٫٧٥٠ من حـ/ النقدية

١٠٫٧٥٠ الى حـ/ المبيعات

تسجيل المبيعات النقدية عن اليوم .

ب — ٧٫٣٥٠ من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

٧٫٣٥٠ الى حـ/ مخزون البضائع

تسجيل تكلفة البضاعة المباعة نقدا عن اليوم

العملية الثانية : بيع على الحساب :

ا — سعر البيع بعد الخصم التجارى = ٢٥٫٠٠٠ × $\frac{٨٠}{١٠٠}$ = ٢٠٫٠٠٠ جنيه

٢٠٫٠٠٠ من حـ/ العملاء

٢٠٫٠٠٠ الى حـ/ المبيعات

تسجيل المبيعات الآجلة عن اليوم

ب — ١٢٫٢٥٠ من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

١٢٫٢٥٠ الى حـ/ مخزون البضائع

إثبات تكلفة البضاعة المباعة على الحساب عن اليوم

هذا وقد كان من الممكن إثبات العمليتين الأولى والثانية بقيدين كالآتى :

من مذكورين:

١٠٫٧٥٠ حـ/ النقدية

٢٠٫٠٠٠ حـ/ العملاء

٢٠٫٧٥٠ الى حـ/ المبيعات

١٩٫٦٠٠ من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

١٩٫٦٠٠ الى حـ/ مخزون البضائع .

العملية الثالثة : رد البضاعة

أ ــ ٢٫٦٠٠ من ح/ مردودات المبيعات

الى مذكورين

٢٫٧٥٠ ح/ النقدية

٨٥٠ ح/ العملاء

إثبات مردودات المبيعات عن اليوم .

ب ــ ٢٫٤٠٠ من ح/ مخزون البضائع

٢٫٤٠٠ الى ح/ تكلفة البضاعة المباعة

إثبات تكلفة البضاعة المرتدة عن اليوم

العملية الرابعة : مشتريات البضاعة :

٢٤٫٥٠٠ من ح/ مخزون البضائع

الى مذكورين

٢٣٫٢٠٠ ح/ الدائنون (أو الموردون)

١٫٣٠٠ ح/ النقدية

إثبات المشتريات الآجلة وسداد مصاريف النقل والتأمين نقدا .

هذا وتظهر حسابات المخزون وتكلفة البضاعة المباعة كالآتى :

ح / تكلفة البضاعة المباعة

		مدين	دائن	رصيد
١/٢٠	رصيد			٣٧،٢٥٠
١/٢١	الى ح / مخزون البضائع (مبيعات)			٤٤،٦٠٠
»	الى ح/ مخزون البضائع (مبيعات)	٧،٣٥٠		٥٦،٨٥٠
»	من ح / مخزون البضائع			٥٤،٤٥
	(مردودات)	١٢،٢٥٠	٢،٤٠٠	

حـ/ مخزون البضائع

		مدين	دائن	رصيد
١/٢٠	رصيد			٤٢،٣٨٠
١/٢١	من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة		٧،٣٥٠	٣٥،٠٣٠
«	من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة		١٢،٢٥٠	٢٢،٧٨٠
«	إلى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة (مردودات)	٢،٤٠٠		٢٥،١٨٠
«	إلى مذكورين (دائنون ونقدية)	٢٤،٥٠٠		٤٩،٦٨٠

وبتفحص الحسابين نجد أن رصيد حساب المخزون يزيد بتكلفة مردودات المبيعات وبالمشتريات وينقص بتكلفة المبيعات . أما رصيد حساب تكلفة البضاعة المباعة فيزيد بتكلفة المبيعات وينقص بتكلفة مردودات المبيعات ويظهر الرصيد المدين لحساب مخزون البضائع فى نهاية اليوم (٤٩،٦٨٠ جنيه) تكلفة البضاعة التى يجب أن تكون موجودة لدى الشركة حينئذ . ويمثل ذلك السبب الرئيسى فى تفضيل هذه الطريقة (طريقة المخزون المستمر) على طريقة المخزون الفترى حيث يمكن للإدارة الوقوف على ما لديها فعلا من بضائع (أو ما يجب أن يكون لديها) فى أى وقت تشاء - ويعتبر هذا من مقومات الرقابة الفعالة التى تهدف للحفاظ على المخزون فى المستوى الملائم لعمليات الشركة والوقاية من الإختلاس والسرقة والضياع . ولذلك فعادة ما يتم التحقق من وجود المخزون (جرده) على فترات دورية متقاربة ويتم مطابقة تكلفة ما هو موجود فعلا مع الرصيد الذى يظهر فى حساب مخزون البضائع . وإذا تبين للإدارة وجود اختلافات جوهرية فانها تقوم بإتخاذ الإجراءات التصحيحية فى الوقت المناسب .

وعادة ما تستخدم طريقة المخزون المستمر فى الأصناف قليلة العدد من حيث وحداتها أو غالية الثمن من حيث قيمتها ، أو كلاهما مثال ذلك السيارات (فى تجارة السيارات) والساعات والمجوهرات ، والملابس الجاهزة وما إلى ذلك . أما طريقة المخزون الدورى أو الفترى (التى سيرد شرحها حالا) فتستخدم فى الأصناف كثيرة العدد رخيصة الثمن (كالمسامير والصواميل مثلا) .

ويصاحب طريقة المخزون المستمر استخدام بطاقة معينة لكل صنف من أصناف البضائع ، توضح كمية وتكلفة ما يتم شراؤه ، وكمية وتكلفة ما يتم بيعه ، وكمية وتكلفة الرصيد المتبقى عند إتمام كل من هذه العمليات ويطلق على هذه البطاقة بطاقة الصنف للمخزون المستمر . وهى فى أبسط صورها يمكن أن أن تتخذ الشكل التالى (البيانات الواردة فيها افتراضية) .

بطاقة الصنف للمخزون المستمر

التاريخ	وارد			الصادر			الرصيد		
١٩٧٤	كمية	تكلفة الوحدة	التكلفة	كمية	تكلفة الوحدة	التكلفة	كمية	تكلفة الوحدة	التكلفة
١/١							٢٠,٠٠٠	١٢	٢٤٠,٠٠٠
١/٧	٧٠,٠٠٠	١٢	٨٤٠,٠٠٠				٩٠,٠٠٠	١٢	١٠٨٠,٠٠٠
١/١٥				٦٥,٠٠٠	١٢	٧٨٠,٠٠٠	٢٥,٠٠٠	١٢	٣٠٠,٠٠٠

وتوضح خانة الوارد كمية ما يرد لمخازن المنشأة من الصنف المعين ومتوسط تكلفة الوحدة وقيمة الوارد . وفيما يتعلق بمخزون البضاعة فالوارد يمكن أن

يكون عن طريق الشراء أو رد العملاء للبضاعة السابق بيعها لهم . وتبين خانة الصادر الكمية التي تخرج من المخازن ومتوسط تكلفة الوحدة وقيمة الصادر . وفيما يتعلق بمخزون البضاعة فإن الصادر قد يكون للعملاء لتمام بيعه أو الموردين لرده إليهم لسبب أو لآخر . وتوضح خانة الرصيد الكمية الموجودة بعد كل عملية وارد أو صادر ومتوسط تكلفة الوحدة وقيمة الرصيد .

هذا ولأن حساب تكلفة البضاعة المباعة يعد من حسابات المصروفات ، فإن رصيده في نهاية الفترة المحاسبية يصبح واجب الإقفال في الحساب الختامي . (يجعل الحساب الختامي مديناً وحساب تكلفة البضاعة المباعة دائناً) . أما حساب مخزون البضائع فيظهر رصيده في نهاية الفترة المحاسبية في الميزانية العمومية كأصل من الأصول المتداولة .

٣ - ب - المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة في الحساب الختامي :

عادة ما يتم عرض بيانات الحساب الختامي في المنشآت التجارية بطريقة تسمح للادارة بتقييم نتائج الوظائف المختلفة فيها وتمكن القارىء أيضاً من التعرف على نتائج الأنشطة المختلفة .

ولما كانت تكلفة المبيعات في مثل هذه المنشآت تمثل النسبة الكبرى من المصروفات ، فإنه عادة ما يتم إجراء المقاصة بينها وبين صافي المبيعات لتحديد هامش الربح الذي تحققه المنشأة على عمليات شراء وبيع البضاعة ، والذي يصبح متاحاً لتغطية باقي المصروفات والأرباح المستهدفة . ويطلق على هامش الربح الناتج من عملية المقاصة بين صافي المبيعات وتكلفتها إصطلاح « مجمل الربح » أو « الربح الإجمالي » أو « الهامش الإجمالي » وسوف نجري على استخدام الإصطلاح الأول (مجمل الربح) . وتحقيقاً لهذا الغرض يمكن أن يظهر الحساب الختامي في صورة قائمة بدلا من اتخاذه لشكل الحساب التقليدي السابق عرضه على الوجه المبين في المثال التالي .

فيما يلي بعض الأرصدة التي ظهرت في ميزان المراجعة (بعد التسويات) لشركة لفرتيتي التجارية في ٧٥/٦/٣٠ :

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
جنيه	جنيه	
١١,٥٠٠	١٦٣,٧٠٠	مبيعات ومردودات مبيعات
٧,٢٠٠		خصم نقدى مسموح به
١,٥٠٠		مسموحات مبيعات
٩٧,٥٠٠		تكلفة البضاعة المباعة
٤٢,٧٠٠		مخزون البضائع
٤,٢٥٠		أجور ومرتبات عمال البيع والتوزيع
١,٧٥٠		إيجار المعرض
٣٥٠		دعاية وإعلان
٦٥٠		مصاريف نقل مبيعات للعملاء
١٢,٠٠٠		مصاريف إدارية

ويظهر الحساب الختامى فى صورة قائمة على الوجه التالى :

شركة نفرتيتى التجارية

الحساب الختامى عن السنة المنتهية فى ٧٥/٦/٣٠

جنيه	جنيه	جنيه	
	١٦٣,٧٠٠		إجمالى المبيعات
			يخصم
		١١,٥٠٠	مردودات مبيعات
		٧,٢٠٠	خصم مسموح به
		١,٥٠٠	مسموحات مبيعات
	٢٠,٢٠٠		
١٤٣,٥٠٠			صافى المبيعات

	جنيه	جنيه	جنيه
ما قبله			١٤٣،٥٠٠
يخصم: تكلفة البضاعة المباعة			٩٧،٥٠٠
مجمل الربح			٤٦،٠٠٠
يخصم: المصاريف البيعية			
أجور ومرتبات عمال البيع	٤،٢٥٠		
إيجار المعرض	١،٧٥٠		
دعاية وإعلان	٣٥٠		
نقل مبيعات للعملاء	٦٥٠		
		٧،٠٠٠	
مصاريف إدارية :		١٢،٠٠٠	
			١٩،٠٠
صافي الربح			٢٧،٠٠٠

والواقع أنه قد جرت العادة فى العرف المحاسبى (العربى والاوربى دون الامريكى) على تقسيم الحساب الختامى إلى حسابين : الأول يختص بإظهار نتيجة عمليات الإتجار فى البضاعة من بيع وشراء ، ويظهر مجمل الربح ويطلق عليه حساب المتاجرة . والثانى يظهر نتيجة المقاصة بين فائض عمليات المتاجرة من أرباح (أو عجزها من خسائر) مضافاً إليها الإيرادات الناتجة عن الانشطة الأخرى الفرعية بخلاف نشاط المتاجرة مع باقى المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية ليحدد النتائج النهائية للنشاط من أرباح (أو خسائر) صافية . ويطلق على هذا الحساب الأخير حساب الأرباح والخسائر . وسوف نتناول كل من هذين الحسابين بصورة أكثر تفصيلا فى نهاية هذا الفصل .

٤ - المبيعات وتكلفة المبيعات في ظل طريقة المخزون الدورى أو الفترى :

قد ترى الإدارة أن عمليات التسجيل التفصيلية المصاحبة لإستخدام طريقة المخزون المستمر ليست ضرورية لكل أو بعض الأصناف التى تقوم المنشأة بالإتجار فيها . ففى كل مرة تتم فيها عملية بيع ، يصبح من الضرورى جعل حساب تكلفة المبيعات مديناً وحساب المخزون دائناً . ذلك بالإضافة إلى ضرورة تسوية بطاقات الصنف لتظهر النقص فى عدد الوحدات الموجودة لدى المنشأة وتكلفتها نتيجة عملية البيع ولا شك فى أن هذه الطريقة أكثر تكلفة من حيث العمليات الكتابية والسجلات المحاسبية التى تتطلبها عن طريق المخزون الدورى فما لم تبرر القيمة المرتفعة للأصناف التى تتجر فيها المنشأة إتباع هذه الطريقة لأغراض أحكام الرقابة على تحركات هذه الأصناف من وإلى المنشأة ،فإن الإدارة قد ترغب فى إتباع طريقة المخزون الدورى (أو الفترى) ، والتى تعتبر أقل تكلفة فى إتباعها عن طريقة المخزون المستمر .

وفى ظل طريقة المخزون الدورى ، يظل رصيد أول الفترة المحاسبية من مخزون البضائع فى حساب مستقل لا يمس محاسبياً طوال الفترة المحاسبية . وعندما تقوم المنشأة بشراء بضائع ، أى الحصول على أصول ، فإنه بدلا من جعل حساب المخزون مديناً بالتكلفة الكاملة للبضاعة المشتراة ، فإنه يتم فتح حساب تسجل فيه مشتريات العام بصفة مستقلة عن مخزون أول الفترة على أساس ثمن الشراء دون مصاريف النقل والشحن والتأمين فى العادة - يطلق عليه حساب « مشتريات البضائع » . ولا تتحدد تكلفة البضاعة المباعة إلا فى نهاية الفترة المحاسبية حيث يتم فى العادة جرد البضائع الموجودة فى مخازن المنشأة وتحديد قيمتها ، ومقارنتها بما كان موجوداً فى بداية الفترة وما تم شراؤه خلالها وتحسب تكلفة البضاعة المباعة كالآتى (الأرقام إفتراضية) .

البيان	جنيه	جنيه
مخزون أول الفترة من البضائع (الرصيد الموجود فى بداية الفترة المحاسبية)	٢٢ر٢٠٠	
+ مشتريات البضائع خلال الفترة	٥٧ر٢٠٠	
البضاعة المتاحة خلال الفترة		٨٠ر٥٠٠
— مخزون آخر الفترة من البضائع (فى العادة يكون الرصيد الموجود طبقا للجرد الفعلى)		٩ر١٠٠
تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة		٧١ر٤٠٠

وبتسجيل المشتريات خلال الفترة المحاسبية فى حساب مستقل تستطيع الإدارة معرفة مقدارها ، وهو الأمر الذى كان لا يمكن تحديده بسهولة فى ظل نظام المخزون المستمر :

وبالرغم من أن المشتريات يترتب عليها حصول المنشأة على أصول ، إلا أنها (أى المشتريات) يتم إقفالها بالكامل فى الحساب الختامى فى نهاية الفترة بجعله مدينا وجعل حساب المشتريات دائنا ، كذلك الأمر فيما يتعلق بمخزون أول الفترة .

ويتم إثبات مخزون نهاية الفترة بعد تحديد مقداره عن طريق جعل مخزون آخر الفترة مدينا والحساب الختامى دائنا . أى أن مخزون أول الفترة والمشتريات تتحول بالكامل إلى مصروفات بإقفالها فى الحساب الختامى ، ثم يخصم منهما ما يتبقى فى نهاية الفترة فى مخازن المنشأة بتحويله من مصروفات إلى أصول بجعل الحساب الختامى دائنا وحساب مخزون نهاية الفترة مدينا .

٤ — ١ — إجراءات تسجيل المشتريات وما يتعلق بها من مصروفات فى ظل طريقة المخزون الدورى :

نخلص مما تقدم أنه عند شراء بضائع لأغراض الإتجار فيها فى ظل طريقة

المخزون الدورى يجعل حساب المشتريات مدينا بثمن البضاعة المشتراه ويؤدى إلى زيادة الأصول بالقيمة . وإذا تم الشراء نقدا فإن الأصول تنقص بمقدار مايجعل به حساب النقديه دائنا . أما إذا تم الشراء على الحساب فإن حسابات الإلتزامات تزيد بمقدار الزيادة فى الأصول الناتجة عن المشتريات الآجلة .

ولنفرض أن شركة الجزء للاتجار فى الأدوات الالكترونية قامت فى ١/٧ بالآتى :

شراء بضاعة نقدا بمبلغ ٢٧٫٢٠٠ جنيه

شراء بضاعة على الحساب بمبلغ ٢٢٫٧٠٠ جنيه

فيكون قيد المشتريات فى ظل طريقة المخزون الدورى كالآتى :

٤٩٫٧٠٠ من ح/ مشتريات البضائع

إلى مذكورين

٢٧٫٢٠٠ ح/ النقدية

٢٢٫٧٠٠ ح/ الدائنون (أو الموردون)

إثبات المشتريات النقدية والآجلة عن يوم ١/٧

ويترتب على هذا القيد زيادة المشتريات (أصول) بمبلغ ٤٩٫٧٠٠ جنيه ونقص النقدية (أصول) بمبلغ ٢٧٫٢٠٠ جنيه ، وزيادة الإلتزامات (الدائنون) بمبلغ ٢٢٫٧٠٠ جنيه . ويلاحظ أن حساب المشتريات فى ظل هذه الطريقة قد حل محل حساب مخزون البضائع فى ظل طريقة المخزون المستمر .

هذا وقد يتضمن سعر الشراء تكلفة نقل البضاعة المشتراه لمخازن المشترى ، وعلى هذا الأساس يجعل حساب المشتريات مدينا بالتكلفة الكاملة للمشتريات تسليم محل المشترى . أما إذا كان سعر الشراء لا يتضمن تكاليف النقل وما قد يصاحبها من تأمين ولف وحزم وشحن وتفريغ وما إلى ذلك، فإن هذه التكاليف الإضافية على سعر الشراء ، والتى كان حساب مخزون البضائع يجعل بها مدينا فى

ظل طريقة المخزون المستمر ، تعالج فى حساب مستقل فى ظل طريقة المخزون الدورى ، يطلق عليه حساب النقل للداخل . ويمثل رصيد حساب النقل الداخل جزءا من تكلفة البضاعة المشتراه ، ومن ثم يمكن إعتباره من الأصول حتى يتم بيع البضاعة فيتحول هو والمشتريات معا الى مصروفات . ويجب عدم الخلط بين حساب النقل الداخل وحساب « مصروفات النقل الخارج» الذى يجعل مدينا بمصاريف نقل البضاعة المباعة للعملاء . فالنقل الداخل يمثل جزء من تكلفة البضاعة المشتراه بالرغم من تسجيلها فى حساب مستقل ، أما مصروفات النقل الخارج فيعد من مكونات مصروفات البيع والتوزيع . والتكلفة تتعلق بالحصول على أصل أما المصروف فيترتب عن عمليات الحصول على ايرادات .

وانفرض مثلا أن تكلفة نقل البضائع التى قامت شركة المجره بشرائها فى ١/٧ لمخازنها قد بلغت ٤٢٨ جنيه كما ورد فى فاتورة شركة النقل التى لم تسدد بعد ، فإن القيد فى هذه الحالة يكون كالآتى :

٤٢٨ من حـ/ النقل الداخل

٤٢٨ الى حـ/ الدائنون (أو الموردون)

إثبات تكلفة نقل مشتريات اليوم المستحقة لشركة النقل

وفى ظل طريقة المخزون الدورى يظهر فى ميزان المراجعة الذى يتم إعداده فى نهاية الفترة المحاسبية الأرصدة المدينة لحسابات مخزون أول الفترة كما كان عليه حينئذ ، مشتريات البضائع المتراكمة خلال العام ، والنقل للداخل على البضائع المشتراه خلال العام . ولا يظهر مخزون نهاية الفترة فى ميزان المراجعة إلا بعد إجراء التسويات وتحديد تكلفة البضاعة المباعة . أما فى طريقة المخزون المستمر فإن رصيد المخزون الذى يظهر فى ميزان المراجعة فى نهاية الفترة (قبل التسويات) يمثل الموجود فعلا فى المخزون فى نهاية الفترة ، ولا يوجد حساب المشتريات ، ويظهر أيضا رصيد حساب تكلفة البضاعة المباعة ، ذلك لأن عمليـــات تسوية

المخزون فى حساب تكلفة البضاعة المباعة تتم بصفة مستمرة على مدار الفترة المحاسبية فى ظل طريقة المخزون المستمر . أما فى ظل طريقة المخزون الدورى فتؤجل التسويات الخاصة بتحديد تكلفة البضاعة المباعة وحصر مخزون آخر الفترة حتى نهاية الفترة المحاسبية .

٤ — ب — تسجيل المبيعات خلال الفترة وتحديد تكلفة المبيعات فى نهاية الفترة فى ظل طريقة المخزون الدورى :

يتم تسجيل المبيعات بسعر البيع الفعلى فى ظل طريقة المخزون الدورى بنفس الطريقة التى عرضناها فى ظل طريقة المخزون المستمر . أى أنه عند تمام عملية البيع تجعل حساب النقد مدينا بالمبيعات النقدية وحساب العملاء مدينا بالمبيعات الآجلة مقابل جعل حساب مبيعات البضائع (أو المبيعات) دائنا . ولا يلزم إجراء قيد لتسجيل تكلفة البضاعة المباعة فى ظل طريقة المخزون الدورى كما كان عليه الوضع فى ظل طريقة المخزون المستمر . وإنما تتحدد تكلفة مبيعات الفترة عند إجراء التسويات فى نهاية الفترة المحاسبية .

ولنفرض مثلا أن مخزون البضاعة فى ٧٤/١/١ لإحــدى الشركات بلغ ١٢٫٧٠٠ جنيه ، كما بلغت مشتريات العام كما يظهرها رصيد حساب مشتريات البضائع فى ٧٤/١٢/٣١ مبلغ ١٤٣٫٢٠٠ جنيه ، كما ظهر رصيد حساب النقل الداخل فى ١٢/٣١ مبلغ ٨٫٦٠٠ جنيه . وعند الجرد الفعلى للبضائع الموجودة فى نهاية العام (١٢/٣١) وجد أن تكلفتها تبلغ ٢٢٫٥٠٠ جنيه بما فيها حصتها من تكلفة النقل الداخل . ففى ظل هذه الافتراضات يتم حساب تكلفة البضاعة المباعة خلال العام كالآتى :

جنيه	جنيه	
	١٢٫٧٠٠	بضاعة أول الفترة (رصيد ٧٤/١/١)
	١٤٣٫٢٠٠	+ مشتريات البضائع خلال العام
	٨٫٦٠٠	+ تكلفة النقل الداخل
١٦٤٫٥٠٠		تكلفة البضاعة المتاحة للبيع
٢٢٫٥٠٠		— مخزون آخر الفترة (رصيد موجود فى ٧٤/١٢/٣١ فعلا)
١٤٢٫٠٠٠		تكلفة البضاعة المباعة خلال العام .

وتظهر الأرصدة الثلاثة الأولى كأرصدة مدينة فى ميزان المراجعة فى ١٢/٣١ قبل إجراء التسويات فى نهاية الفترة ، أما مخزون آخر الفترة فيتحدد بالمعلومات الناتجة عن الجرد الفعلى . ويتم إقفال الحسابات الثلاثة الأولى فى الحساب الختامى بالقيد الآتى :

١٦٤٫٥٠٠		من حـ/ الحساب الختامى
		الى مذكورين
	١٢٫٧٠٠	حـ/ مخزون بضاعة أول الفترة
	١٤٣٫٢٠٠	حـ/ مشتريات البضائع
	٨٫٦٠٠	حـ/ النقل الداخل
		إقفال الحسابات الموضحة فى الحساب الختامى فى ١٢/٣١

ويترتب على هذا القيد تحول هذه الحسابات إلى مصروفات . غير أن مايجب تحويله إلى مصروفات فعلا يقل عن ذلك بمقدار تكلفة البضاعة الموجودة فى نهاية الفترة والتى مازالت من مكونات الأصول. ولذلك يتم إثبات بضاعة آخر الفترة بإجراء قيد التسوية التالى :

٢٢٫٥٠٠ من حـ/ مخزون بضاعة آخر الفترة

٢٢٫٥٠٠ الى حـ/ الحساب الختامى .

إثبات مخزون البضاعة الموجود فى نهاية الفترة طبقا
الجرد الفعلى .

ويترتب على القيدين السابقين أن جعل الحساب الختامى مدينا بمبلغ ١٦٤٫٥٠٠ جنيه ثم جعل دائنا بمبلغ ٢٢٫٥٠٠ جنيه ، ليكون صافى ماجعل به هذا الحساب مدينا هو ١٤٢٫٠٠٠ جنيه ، التى تمثل تكلفة البضاعة المباعة خلال العام والتى تحولت من أصول إلى مصروفات .

وإذا لم تتوفر الرغبة فى إظهار هذه التفاصيل فى الحساب الختامى ، فإنه لمن الممكن توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة لأغراض إجراء هذه التسويات فى نهاية الفترة ، على أن يقفل رصيد هذا الحساب فقط فى الحساب الختامى. وتكون القيود اللازمة لتحديد تكلفة البضاعة المباعة وإقفالها فى الحساب الختامى فى نهاية الفترة فى هذه الحالة كالآتى :

١٦٤٫٥٠٠ من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

الى مذكورين

١٢٫٧٠٠ حـ/ مخزون البضاعة أول الفترة

١٤٣٫٢٠٠ حـ/ مشتريات البضائع

٨٫٦٠٠ حـ/ النقل للداخل

إقفال الحسابات بعاليه فى حساب تكلفة البضاعة المباعة

٢٢٫٥٠٠ من حـ/ مخزون بضاعة آخر الفترة

٢٢٫٥٠٠ إلى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

تسوية مخزون آخر الفترة فى حساب تكلفة
البضاعة المباعة .

وإلى هنا فإن كل الإختلاف يتحدد في إحلال حساب تكلفة البضاعة المباعة محل الحساب الختامي . وبترحيل القيدين السابقين لحساب تكلفة البضاعة المباعة يكون رصيده (١٤٢٫٠٠٠ جنيه) ممثلا لتكلفة ما تم بيعه من بضاعة خلال العام . ثم يجرى إقفال حساب تكلفة البضاعة المباعة في الحساب الختامي بالقيد الآتي :

١٤٢٫٠٠٠ من حـ/ الحساب الختامي
١٤٢٫٠٠٠ الى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

إقفال تكلفة البضاعة المباعة في الحساب الختامي .

وبالرغم من أن كل من الطريقتين السابقتين لهما نفس الأثر على الحساب الختامي ، فإن الطريقة الثانية (توسيط حـ/ تكلفة البضاعة المباعة) تفضل على الطريقة الأولى لأغراض إجراء التسويات على ورقة العمل .

٤ — حـ — مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي في ظل طريقة المخزون الدوري :

عرضنا حتى الآن كل من طريقتي المخزون المستمر والمخزون الدوري بطريقة مبسطة بالإقتصار على الاجراءات اللازمة لمعالجة مشتريات البضاعة وما يتعلق بها من تكاليف ، وكيفية تحديد تكلفة البضاعة المباعة . وكما سبق القول عند بيع البضاعة أنه يمكن أن يرد العميل جزءا منها أو يجرى عليها تخفيضات في السعر ، أو يستفيد بخصم نقدى عند السداد المبكر لقيمة مشترياته من المنشأة ، فأنه يمكن للمنشأة التي تقوم بشراء بضاعة لأغراض الإتجار فيها أن ترد جزءا من هذه البضاعة للمورد لسبب أو لآخر ، أو تطلب منه إجراء تخفيض في السعر ، كما يمكن لها أن تستفيد من الخصم النقدى الذى يمنحه الموردون للمنشأة تشجيعا لها على السداد المبكر لقيمة مشترياتها منهم . وسوف نعالج كل من مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات والخصم النقدى المكتسب (لن نتعرض للخصم التجارى باعتباره لا يسجل في دفاتر البائع ولا المشترى) في ظل طريقة المخزون

الدورى فى هذا البند الفرعى ، على أن نتناول ذلك فى ظل طريقة المخزون المستمر لاحقا .

وعندما تقوم المنشأة بشراء بضاعة ثم تقوم بردها للمورد لسبب أو لآخر (عدم مطابقتها المواصفات) ، فإنها تعالج على أنها « مردودات مشتريات » . أما إذا طالبت المنشأة المشترية من المورد إجراء تخفيض فى سعر البضاعة المشتراه دون ردها ، فإن هذا التخفيض — عندما يسمح به المورد — يعالج على أنه « مسموحات مشتريات » . وكما كان عليه الأمر فيما يتعلق بمردودات ومسموحات المبيعات ، فإنه يمكن جمع مردودات ومسموحات المشتريات فى حساب واحد ، أو يمكن معالجة كل منهما فى حساب مستقل . وعلى النقيض من حسابى مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات ، فإن حسابى مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات من الحسابات الدائنة بطبيعتها ، ذلك لأنها تؤدى إلى تخفيض تكلفة المشتريات المدينة بطبيعتها . ولتوضيح كيفية إثبات مردودات ومسموحات المشتريات فى ظل طريقة المخزون الدورى افترض المثال التالى : قامت شركة الضحى التجارية فى يوم ١/٢٣ برد بضائع سبق شراؤها من الموردين بلغت تكلفتها ٩٫٧٥٠ جنيه ذلك لاختلاف الصنف ، كما قامت الشركة فى نفس اليوم بطلب تخفيض فى سعر بعض الأصناف المشتراه من الموردين بمبلغ ٢٫٢٥٠ جنيه نظرا لحدوث تلفيات بسيطة فيها أثناء النقل ، وقد منح الموردون الشركة السماح المطلوب . وتكون قيود اليومية اللازمة لاثبات ذلك كالآتى :

١٢٫٠٠٠ من ح/ الموردون (أو الدائنون)

الى مذكورين

٩٫٧٥٠ ح/ مردودات المشتريات } أو ح/ مردودات

٢٫٢٥٠ ح/ مسموحات المشتريات } ومسموحات المشتريات

إثبات رد البضاعة المشتراه للموردين والحصول على السماح المطلوب مقابل تلفيات النقل .

وكما ذكرنا بصدد مردودات ومسموحات المبيعات ، فإنه كان من الممكن جعل حساب مشتريات البضائع دائنا بقيمة المردودات والمسموحات الخاصة بالمشتريات ، إلا أن إثبات المردودات والمسموحات فى حسابات مستقلة قد يؤدى الى توفير معلومات مفيدة للإدارة . ويظهر رصيدا حسابى مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات فى الجانب الدائن من ميزان المراجعة قبل التسويات فى نهاية الفترة المحاسبية . ثم تسوى هذه الحسابات فى حساب تكلفة البضاعة المباعة قبل إقفالها فى الحساب الختامى (أو تقفل فى الحساب الختامى مباشرة إذا لم يتم توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة) .

وإذا كان التعامل مع الموردين يتم على الحساب ، فعادة مايقوم المورد بمنح المشترى خصما نقديا لتشجيعه على السداد المبكر ، كما سبق أن رأينا فى حالة الخصم النقدى على المبيعات . وتحدد شروط التعامل مع المورد نسبة الخصم والشرط المؤدى لإكتسابه ، وشروط الإئتمان بصفة عامة . فإذا قامت شركة الضحى التجارية بشراء بضائع من مورديها تبلغ تكلفتها ٣٠٫٠٠٠ جنيه على الحساب ، وكانت الشروط : ٣٪ /١٠ أيام ، صافى ٣٠ يوم ، وذلك بتاريخ ١/٢ مثلا فإن قيد إثبات المشتريات فى ١/٢ يكون كالآتى :

٣٠٫٠٠٠ من حـ/ مشتريات البضائع

٣٠٫٠٠٠ الى حـ/ الموردون (أو الدائنون)

إثبات مشتريات اليوم على الحساب

وإذا قامت الشركة بسداد القيمة خلال العشرة أيام المقررة لإكتسابها الخصم النقدى الوارد فى شروط الموردين ، فإن القيد يكون كالآتى :

٣٠٫٠٠٠ من حـ/ الموردون

إلى مذكورين

٢٩٫١٠٠ حـ/ النقدية

٩٠٠ حـ/ الخصم النقدى المكتسب

سداد الموردين خلال فترة الخصم النقدى المكتسب واكتساب الخصم بواقع ٣٪ من ٣٠٫٠٠٠ جنيه (٣٠٫٠٠٠ × $\frac{٣}{١٠٠}$ = ٩٠٠ جنيه)

وكما أن حساب الخصم النقدى المسموح به على المبيعات من الحسابات المدينة بطبيعتها ، فإن الخصم النقدى المكتسب على المشتريات يعتبر من الحسابات الدائنة بطبيعتها . والواقع أن التكلفة الحقيقية للبضاعة المشتراه تنحصر فى سعر الشراء النقدى لها مضافا اليه تكلفة توصيل البضاعة من محل البائع إلى مقر المشترى . وعلى هذا الأساس فإن الخصم النقدى المكتسب يعنى أن شراء البضاعة على الحساب يزيد من سعر تكلفتها وعند إكتساب الخصم يصبح من الواجب تخفيض تكلفة البضاعة المشتراه به . وبذلك فيقفل حساب الخصم النقدى المكتسب على المشتريات خلال الفترة المحاسبية فى حساب تكلفة البضاعة المباعة فى نهايتها لتحديد التكلفة النقدية الفعلية لها . ولذلك يرى بعض المحاسبون تسجيل المشتريات على أساس السعر الصافى بعد إستبعاد الخصم النقدى حتى اذا لم تكن المنشأة المشترية تنوى السداد خلال الفترة المقررة لاكتساب الخصم . ولا شك فى أن هذه الطريقة يترتب عليها إبراز الخصم النقدى الذى كان من الممكن إكتسابه لو قامت المنشأة بالسداد فى الوقت الملائم . وتكون القيود اللازمة لإثبات العمليات السابقة فى ظل هذه الطريقة كالآتى :

٢٩٫١٠٠ من حـ/ المشتريات

٢٩٫١٠٠ إلى حـ / الموردون

اثبات المشتريات الآجلة بصافى القيمة بعد استبعاد الخصم النقدى المقرر خلال عشرة أيام من تاريخه(٣٠٫٠٠٠ × $\frac{٣}{١٠٠}$ = ٩٠٠)

فإذا قامت الشركة بالسداد فى الوقت المناسب لإكتساب الخصم يكون القيد كالآتى :

٢٩١٠٠ من حـ/ الموردون
٢٩١٠٠ الى حـ/ النقدية
سداد الموردون فى الفترة المقررة لإكتساب الخصم

إما إذا تأخرت الشركة فى السداد عن الفترة المقررة لإكتساب الخصم ، فإن المبلغ المستحق سداده للموردين فى هذه الحالة يكون ٣٠٠٠٠ جنيه بالكامل . ويتم إثبات السداد كالآتى :

٩٠٠ من حـ/ الخصم النقدى المفقود على المشتريات الآجلة
٩٠٠ إلى حـ/ الموردون
إثبات استحقاق الموردين للخصم النقدى لعدم القيام بالسداد خلال الفترة المقررة لإكتسابنا الخصم

٣٠٠٠٠ من حـ/ الموردون
٣٠٠٠٠ الى حـ/ النقديه
إثبات سداد الموردين

وفى هذه الطريقة يظهر حساب المشتريات تكلفتها الصافية بسعر الشراء النقدى . ولا تظهر الدفاتر حساب الخصم النقدى المكتسب ، وإنما تظهر بدلا منه حـ/ الخصم النقدى المفقود على المشتريات الآجلة ، وهو حساب مدين بطبيعته يظهر مقدار الأعباء التى تتحملها الشركة نتيجة سوء إدارة عملياتها المالية مع مورديها . هذا ونحن نفضل — فى ظل طريقة المخزون الدورى — الجمع بين الطريقتين ، أى إظهار الخصم النقدى المكتسب فعلا نتيجة السداد فى الموعد الملائم والخصم النقدى المفقود نتيجة التراخى فى السداد ، حتى يمكن إبراز ما للادارة المالية وما عليها من مؤشرات حسن الادارة ومن مؤشرات التقصير . وفى ظل هذه الطريقة يتم إثبات المشتريات كما فى الطريقة الأولى بسعر الشراء الآجل ، أى فى مثالنا الجارى بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه . و إذا تم السداد فى الموعد

المقرر لإكتساب الخصم يكون القيد كما هو وارد بالطريقة الأولى حيث يجعل حساب الخصم النقدى المكتسب دائنا بقيمة الخصم والنقدية دائنة بقيمة الفرق بين الخصم وسعر الشراء الآجل ، وحساب الموردين مدينا . أما إذا تراخت الشركة فى السداد فى الموعد المقرر فيكون القيد كالآتى عند السداد الفعلى :

	من مذكورين
٣٠٫٠٠٠	حـ/ الموردون
٩٠٠	حـ/ الخصم النقدى المفقود على المشتريات الآجلة
	الى مذكورين
٣٠٫٠٠٠	حـ/ النقدية
٩٠٠	حـ/ الخصم النقدى المكتسب

إثبات سداد الموردين بالكامل وإثبات الخصم النقدى المفقود نتيجة التأخر فى السداد .

ويعالج حساب الخصم النقدى المكتسب فى حساب تكلفة البضاعة المباعة لتخفيض تكلفة المشتريات الآجلة لسعر الشراء النقدى ، أما حساب الخصم النقدى المفقود فيعتبر من حسابات المصروفات التمويلية (الفائدة المعدل بالنسبة للزمن (١)) والذى يتم إقفاله فى الحساب الختامى .

ولا يسرى المنطق السابق على الخصم النقدى المسموح به على المبيعات .

(١) إذا كانت شروط الشراء : ١٪ ١٠ أيام ، صافى ٣٠ يوم ومبلغ المشتريات الآجلة ١٠٠ جنيه ، فإنه يمكن سداد ٩٩ جنيه بدلا من ١٠٠ جنيه خلال عشرة أيام ، فإذا كانت السنة ٣٦٥ يوم ، فإن هذا يعنى معدل فائدة سنوية قدرها $\frac{١}{٢٠} \times \frac{٣٦٥}{٢٠} =$ ٣٦٫٥ ٪ وهو معدل كبير جدا بالنسبة للمعدلات التى يمكن الاقتراض بها من الغير للسداد خلال فترة اكتساب الخصم .

فعندما لا يقوم العميل بالسداد فى الموعد الذى يستحق فيه حصوله على الخصم المقرر فإن الإدارة المالية لا يكون لها شأن فى ذلك ، وإنما يكون العميـــل هو المتسبب .

ويترتب على فقدان العميل الخصم زيادة قيمة صـــافى المبيعات وهى من الإيرادات بطبيعتها .

٤ — ى — صافى تكلفة المشتريات فى ظل طريقة المخزون الدورى وتحديد مجمل الربح .

قياسا على ما سبق أن ذكرناه بشأن تحديد صافى المبيعات (أنظر نهاية البند ٢ ـــ ح) ، فإن صافى تكلفة المشتريات فى ظل نظام الجرد الدورى يتحدد من واقع أرصدة خمسة حسابات ، رئيسية هى : مشتريات البضائع ، النقل الداخل ، مردودات المشتريات ، مسموحات المشتريات ، الخصم النقدى المكتسب . ويمكن حساب صافى تكلفة المشتريات فى نهاية الفترة المحاسبية من واقع أرصدة هذه الحسابات كالآتى (الارقام إفتراضية) .

جنيه	جنيه	
١٧٢ر٣٥٠		مشتريات البضائع
١١ر٦٥٠		نقل الداخل
١٨٤ر٠٠٠		مجموع
	١٣ر٢٧٠	يخصم : مردودات المشتريات
	٦ر٣٢٠	مسموحات المشتريات
	٢ر٤١٠	الخصم النقدى المكتسب
٢٢ر٠٠٠		
١٦٢ر٠٠٠		صافى تكلفة مشتريات البضائع .

ويراعى أن من بين هذه الحسابات الخمسة يوجد حسابين مدينين بطبيعتها هما مشتريات البضائع والنقل للداخل، وتظهر أرصدتها فى الجانب المدين من ميزان المراجعة . أما باقى الحسابات فهى دائنة طبيعتها ، وتظهر أرصدتها فى الجانب الدائن من ميزان المراجعة . وتقفل هذه الحسابات الخمسة فى الحساب الختامى فى نهاية الفترة إما بطريق مباشر حيث تظهر بتفاصيلها فيه ، حيث الحسابات المدينة تقفل فى الجانب المدين منه بإشارة موجبة والحسابات الدائنة تقفل فى الجانب المدين أيضا ولكن بإشارة سالبة (كما هو موضح بالنموذج الافتراضى بعاليه) ، أو عن طريق توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة تبعا للنمط السابق شرحه .

وإلى هنا يمكن أن نقوم بتوضيح كيفية قياس مجمل الربح فى ظل طريقـــة المخزون الدورى عن طريق المثال التالى :

نفترض أن الأرصدة التالية ظهرت بين أرصدة ميزان المراجعة لشركة محلات الشواربى فى نهاية العام :

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
٢١٫٤٣٠	٣٥٢٫٧٥٠	مبيعات ومردودات مبيعات
٧٫١٢٠		مسموحات مبيعات
٩٫٢٠٠		خصم نقدى مسموح به
٦٫٥٠٠		مصاريف نقل للخارج (نقل مبيعات العملاء)
٢٤١٫٣٠٠	١٢٫٢١٠	مشتريات ومسموحات مشتريات
	٨٫٥٩٠	مردودات مشتريات
	١٦٫٢٠٠	خصم نقدى مكتسب
٧٫٦٠٠		خصم نقدى مفقود على المشتريات الاجلة
١١٫٢٠٠		نقل للداخل
٢٢٫٥٠٠		مخزون البضاعة أول الفترة

ونفترض أنه بإجراء الجرد الفعلى فى نهاية العام وجد أن تكلفة البضاعة المتبقية تبلغ ٣٧ر٢٠٠ جنيه . ومن واقع هذه البيانات يتم قياس مجمل الربح بتصوير ما أطلقنا عليه سابقا حساب المتاجرة . ويمكن أن يظهر هذا الحساب على الصورة الآتية :

شركة محلات الشواربى

حساب المتاجرة عن السنة المنتهية فى ...

تكلفة المبيعات ومجمل الربح — صافى المبيعات ومجمل الخسائر

٢٢ر٥٠٠		مخزون أول الفترة	٣٥٢ر٧٥٠		اجمالى المبيعات
	٢٤١ر٣٠٠	مشتريات بضائع		٢١ر٤٣٠	يخصم : مردودات مبيعات
	١١ر٢٠٠	نقل للداخل		٧ر١٢٠	مسموحات مبيعات
	٢٥٢ر٥٠٠	مجموع		٩ر٢٠٠	خصم مسموح به
		يخصم :	٣٧ر٧٥٠		
		٨ر٥٩٠ مردودات مشتريات	٣١٥ر٠٠٠		صافى المبيعات
		١٢ر٢١٠ مسموحات مشتريات			
	٣٧ر٠٠٠	١٦ر٢٠٠ خصم مكتسب			
٢١٥ر٥٠٠		صافى تكلفة مشتريات البضائع			
٢٣٨ر٠٠٠		تكلفة البضاعة المتاحة للبيع			
٣٧ر٢٠٠		يخصم مخزون نهاية الفترة			
٢٠٠ر٨٠٠		تكلفة البضاعة المباعة			
١١٤ر٢٠٠		رصيد (مجمل الربح)			
٣١٥ر٠٠٠			٣١٥ر٠٠٠		

ويراعى أن الخصم النقدى المفقود لا يعتد به عند حساب تكلفة البضاعة المباعة وقياس مجمل الربح ، وإنما يقفل فى حساب الأرباح والخسائر كما سوف نرى فيما بعد . كما أن مصاريف نقل المبيعات للعملاء تعتبر من مصاريف البيع والتوزيع التى سوف نعالجها فى حساب الأرباح والخسائر أيضا .

٥ — مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدى فى ظل طريقة المخزون المستمر :

تختلف إجراءات إثبات مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدى المكتسب فى ظل طريقة المخزون المستمر عنها فى ظل طريقة المخزون الدورى . ففى ظل طريقة المخزون المستمر لا يوجد حسابات للمردودات والمسموحات والخصم النقدى المكتسب ، وإنما تعالج العمليات الخاصة بها مباشرة فى حساب مخزون البضائع . فيجعل حساب مخزون البضائع دائنـا بمردودات المشتريات (كما كان يجعل مدينا بالمشتريات) ويجعل دائنا بمسموحات المشتريات، كما يجعل دائنا بالخصم النقدى المكتسب ولنفرض مثلا أن شركة سعدون للتجارة قامت بالعمليات التالية فى يوم ٢/٢٧ :

١ — أشترت بضاعة على الحساب بمبلغ ٣٢٥٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام، صافى ٣٠ يوم .

٢ — بلغت مردودات المشتريات للموردين ٧٣٥٠ جنيه ، وحصلت على مسموحات على مشتريات بمقدار ١٢١٠ جنيه .

٣ — سددت حساب المورد حسين عبد العال البالغ ٢٠٠٠٠ جنيه قبل تاريخ إنتهاء فترة إستحقاق الخصم النقدى المكتسب بواقع ٣٪ .

٤ — سددت حساب المورد محمود عبد المقصود البالغ ٣٠٠٠٠ جنيه بعد إنقضاء فترة إستحقاق الخصم النقدى بواقع ٤٪ .

وفى ظل طريقة المخزون المستمر تكون القيود اللازمة لاثبات هذه العمليات كالآتى :

أولا : الشراء على الحساب :

٣٢٥٠٠		من حـ/ مخزون البضائع
	٣٢٥٠٠	الى حـ/ الموردين

شراء بضائع على الحساب بشروط ٢٪ ١٠ أيام، صافى ٣٠ يوم

ثانيا : مردودات ومسموحات المشتريات :

٨٫٥٦٠		من ح/ الموردين
	٨٫٥٦٠	الى ح/ مخزون البضائع

إثبات مردودات المشتريات ٧٫٣٥٠ جنيه ومسموحات المشتريات ١٫٢١٠ جنيه

ثالثا : سداد المشتريات واكتساب الخصم النقدى :

٢٠٫٠٠٠		من ح/ الموردين
		الى مذكورين
	١٩٫٤٠٠	ح/ النقدية
	٦٠٠	ح/ مخزون البضائع

إثبات سداد المورد حسين عبد العال واكتساب الخصم بواقع ٣٪ على ٢٠٫٠٠٠ جنيه

رابعا : سداد المشتريات وإثبات الخصم النقدى المفقود :

		من مذكورين
٣٠٫٠٠٠		ح/ الموردين
١٫٢٠٠		ح/ الخصم النقدى المفقود على المشتريات الآجلة .
		الى مذكورين
	٣٠٫٠٠٠	ح/ النقدية
	١٫٢٠٠	ح/ مخزون البضائع

إثبات سداد المورد محمود عبد المقصود بعد إنقضاء فترة الخصم وإثبات فقد الخصم النقدى بمعدل ٤٪ من ٣٠٫٠٠٠ جنيه

وتوضح هذه العمليات الأربع كيفية معالجة مردودات المشتريات ومسموحاتها والخصم المكتسب ، سواء تم إكتسابه فعلا بالسداد المبكر أو فقدته المنشأة لتأخرها فى السداد ، فى ظل طريقة المخزون المستمر . ومن الواضح أن مخزون البضائع يعمل دائما فى كل هذه العمليات .

٦ — ملخص مقارن لاجراءات تسجيل المبيعات والمشتريات والعمليات المتعلقة بهما فى ظل كل من طريقتى المخزون المستمر والمخزون الدورى :

نلخص فيما يلى الاختلافات الأساسية فى إجراءات معالجة المشتريات والعمليات المتعلقة بها وتحديد تكلفة البضاعة المباعة ، وإجراءات معالجة المبيعات والعمليات المتعلقة بها فى ظل كل من طريقتى المخزون .

طريقة المخزون المستمر		طريقة المخزون الدورى	

١ — شراء البضاعة (٥٫٠٠٠ جنيه مثلا)

طريقة المخزون المستمر		طريقة المخزون الدورى	
٥٫٠٠٠	من ح/ مخزون البضائع	٥٫٠٠٠	من ح/ مشتريات البضائع
٥٫٠٠٠	الى ح/ الموردين (أو النقدية)	٥٫٠٠٠	الى ح/ الموردين (أو النقدية)

٢ — مردودات ومسموحات المشتريات (مردودات ٤٥٠ جنيه مثلا ومسموحات ٢٤٠ جنيه)

طريقة المخزون المستمر		طريقة المخزون الدورى	
٧٩٠	من ح/ الموردين	٧٩٠	من ح/ الموردين
٧٩٠	الى ح/ مخزون البضائع		الى مذكورين:
		٤٥٠	ح/ مردودات المشتريات
		٢٤٠	ح/ مسموحات المشتريات

٣ — تكلفة النقل للداخل (١٥٠ جنيه مثلا)

طريقة المخزون المستمر		طريقة المخزون الدورى	
١٥٠	من ح/ مخزون البضائع	١٥٠	من ح/ النقل للداخل
١٥٠	الى ح/ الموردين (أو النقدية)	١٥٠	الى ح/ الموردين (أو النقدية)

٤ — سداد مشتريات آجلة واكتساب خصم نقدى (١٠٠٠ جنيه ، ونسبة خصم ٢٪ مثلا)

طريقة المخزون المستمر		طريقة المخزون الدورى	
١٫٠٠٠	من ح/ الموردين	١٫٠٠٠	من ح/ الموردين
	الى مذكورين		الى مذكورين :
٩٨٠	ح/ النقدية	٩٨٠	ح/ النقدية
٢٠	ح/ مخزون البضائع	٢٠	ح/ الخصم النقدى المكتسب

٥ ـ سداد مشتريات آجلة بعد مضى فترة استحقاق الخصم النقدى (٢,٠٠٠ مثلا ونسبة خصم ٣٪)

من مذكورين
٢,٠٠٠ ح/ الموردين
٦٠ ح/ الخصم النقدى المفقود على المشتريات الآجلة

الى مذكورين
٢,٠٠٠ ح/ النقدية
٦٠ ح/ مخزون البضائع

من مذكورين
٢,٠٠٠ ح/ الموردين
٦٠ ح/ الخصم النقدى المفقود على المشتريات الآجلة

الى مذكورين
٢,٠٠٠ ح/ النقدية
٦٠ ح/ الخصم النقدى المكتسب

٦ ــ بيع بضائع (بمبلغ ٦,٥٠٠ جنيه مثلا وتكلفتها ٤,٣٠٠ جنيه)

٦,٥٠٠ من ح/ العملاء (أو النقدية)
٦٥٠٠ الى ح/ مبيعات البضائع .
٤,٣٠٠ من ح/ تكلفة البضاعة المباعة
٤,٣٠٠ الى ح/ مخزون البضائع

٦,٥٠٠ من ح/ العملاء (أو النقدية)
٦,٥٠٠ الى ح/ مبيعات البضائع
لا يجرى أى قيود حتى نهاية الفترة المحاسبية حيث تتحدد تكلفة البضاعة المباعة حينئذ .

٧ ـ مردودات ومسموحات المبيعات (مردودات ٥٠٠ جنيه مثلا تكلفتها ٣٠٠ جنيه ومسموحات ٤٥٠ جنيه)

من مذكورين
٥٠٠ ح/ مردودات المبيعات
٤٥٠ ح/ مسموحات المبيعات
٩٥٠ الى ح/ العملاء (أو النقدية)
٣٠٠ من ح/ مخزون البضائع
٣٠٠ الى ح/ تكلفة البضاعة المباعة

من مذكورين
٥٠٠ ح/ مردودات المبيعات
٤٥٠ ح/ مسموحات المبيعات
٩٠٠ الى ح/ العملاء (أو النقدية)
لا يتم إجراء أى قيود لتكلفة المبيعات المرتدة .

٨ ـ الخصم المسموح به على المبيعات : لا خلاف بين الطريقتين (تحصيل ٥,٠٠٠ جنيه من العملاء مثلا بخصم نقدى مسموح به ٢٪) .

من مذكورين
٤٫٩٠٠ النقدية
١٠٠ الخصم المسموح به
٥٫٠٠٠ الى ح/ العملاء

٩ ـ قيود التسوية اللازمة لتحديد تكلفة البضاعة المباعة وتحديد رصيد مخزون البضائع فى نهاية الفترة :

لا حاجة إلى قيود دفترية حيث يمثل رصيد ح/ تكلفة البضاعة المباعة الأصول التى تحولت إلى مصروفات ويظهر رصيد ح/ مخزون البضائع مايوجد منها فى نهاية الفترة

من مذكورين
××× ح/ مردودات المشتريات
××× ح/ مسموحات المشتريات
××× ح/ الخصم النقدى المكتسب
متمم ح/ تكلفة البضاعة المباعة

الى مذكورين
××× ح/ مخزون أول الفترة
××× ح/ مشتريات البضائع
××× ح/ النقل الداخلى
××× من ح/ مخزون آخر الفترة
××× الى ح/ تكلفة البضاعة المباعة

هذا وتفيد ورقة العمل كثيرا لأغراض أجراء هذه التسويات ، كما سوف يتضح فى الفصل القادم .

اسئلة وتمارين
على
الفصل الثامن

أولا : الأسئلة :

السؤال الأول :

تكلم باختصار عن كل مما يأتى : هامش الربح ، خصم الكمية المشروط بأثر رجعى ، الخصم النقدى المفقود ، المسموحات ، المردودات ، الخصم التجارى المسلسل ، النقل للداخل .

السؤال الثانى :

عن طريق أرقام افتراضية قم بتوضيح أهم الفروق فى إجراءات قيد المبيعات ومردودات ومسموحات المبيعات فى ظل كل من طريقتى المخزون الفترى والمخزون المستمر .

السؤال الثالث :

ظهر فى ميزان المراجعة قبل التسويات رصيد لمخزون البضائع يبلغ ٨٩٦٠٠ جنيه ، ولم يتحدد فى الميزان ما إذا كان هذا المخزون يمثل رصيد أول الفترة أو رصيد آخر الفترة . ماهى الإجراءات التى تعتقد أنه من الواجب القيام بها للتحقق من ذلك على وجه التأكيد ؟

السؤال الرابع :

حدد آثار كل من الحالات الآتية على كل من : تكلفة البضاعة المباعة ، مجمل الربح ، صافى الربح .

ا — سقط سهوا تسجيل مشتريات آجلة بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه .

ب — المغالاة فى تقدير تكلفة مخزون نهاية الفترة عن التكلفة الفعلية .

حـ — تسجيل تكلفة النقل للداخل على إعتبار أنها مصروفات نقل للخارج .

د — تسجيل المشتريات بأسعار الشراء الآجل والاقتصار على إثبات الخصم النقدى المكتسب فضلا دون الخصم النقدى المفقود .

هـ — المغالاة فى تقدير تكلفة مخزون بداية الفترة عن التكلفة الفعلية .

و — خصم مصاريف النقل الخارج من إجمالى المبيعات فى حساب المتاجرة .

ز — إعتبار مردودات المشتريات على أنها مبيعات .

ح — إقفال رصيد حساب تكلفة النقل الداخل فى حساب الأرباح والخسائر .

ط — إثبات البضاعة المرتدة من العملاء على أساس أنها مشتريات .

ى — إعتبار مرتبات عمال البيع والتوزيع من المصاريف الإدارية والتمويلية

السؤال الخامس :

علل بإختصار لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب :

ا — يتم إثبات مردودات المبيعات بجعل حساب المبيعات مدينا وحساب المردودات دائنا .

ب — عندما تمنح المنشأة خصما نقديا لعملائها فإن ذلك يعنى بالضرورة إعتباره مصروفا عند إتمام عملية البيع .

حـ — يحتاج الأمر فى ظل طريقة المخزون الدورى إلى توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة لإثبات تكلفة مايتم بيعه عند إثبات واقعة البيع .

د — إذا كانت المبيعات كلها تتم نقدا فلا حاجة لحساب الخصم النقدى المسموح به .

هـ — لا تختلف إجراءات تسجيل المبيعات فى ظل طريقة المخزون الدورى عنها فى طريقة المخزون المستمر ، وإنما يقتصر الإختـــلاف على إجراءات تسجيل المشتريات .

و — تستخدم طريقة المخزون المستمر لعناصر المخزون كثيرة العدد بشرط أن تكون غالية الثمن .

ز — فى ظل طريقة المخزون المستمر لايوجد مايستدعى إجراء جرد فعلى لعناصر المخزون للتأكد من وجودها .

ح — يسجل الخصم التجارى فى دفاتر البائع ولكنه لايسجل فى دفاتر المشترى وذلك على العكس من خصم الكمية .

ط — يظهر فى ميزان المراجعة قبل التسويات أرصدة حسابات المخزون أول الفترة وتكلفة البضاعة المباعة خلالها ومخزون آخر الفترة إذا كانت المنشأة تتبع طريقة المخزون المستمر أما إذا كانت المنشأة تتبع طريقة المخزون الدورى فإن هذا الميزان يظهر أرصدة حسابات مخزون أول الفترة والمشتريات ومردودات المشتريات ومسموحات المشتريات والخصم النقدى المسموح به. ومخزون آخر الفترة.

ى — تختلف طريقة معالجة الخصم المسموح به فى ظل طريقة المخزون الدورى عنها فى ظل طريقة المخزون المستمر .

ك — اذا كانت تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة ٩٨٫٥٠٠ جنيه فى الوقت الذى بلغ فيه مخزون بداية الفترة ١٢٫٣٠٠ جنيه ومخزون نهاية الفترة ٢٣٫٢٠٠ جنيه ، فان صافى المشتريات لابد وأن يكون ١٢١٫٧٠٠ جنيه .

ل — إذا بلغ صافى المشتريات ١٢١٫٢٠٠ جنيه فى الوقت الذى بلغت فيه مردودات المشتريات ١٢٫١٠٠ جنيه ومخزون بداية الفترة ١٢٫٣٠٠ جنيه فان إجمالى المشتريات يكون ١٢١٫٤٠٠ جنيه .

م — إذا بلغ مخزون بداية الفترة ٤٫٥٠٠ جنيه ومخزون نهاية الفترة ٦٫٤٠٠ جنيه فان صافى المشتريات لابد وأن يزيد عن تكلفة البضاعة المباعة بمقدار ١٠٫٩٠٠ جنيه .

ن — يمكن حساب صافى المشتريات بالمعادلة الآتية :

صافى المشتريات = مخزون نهاية الفترة + تكلفة البضاعة المباعة — مخزون بداية الفترة + إجمالى المشتريات - مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدى المكتسب

ثانيا التمارين :

التمرين الأول :

إليك بعض المعاملات التى تمت بين شركة الشروق وشركة الغروب التجاريتين خلال أسبوع :

٣/١٤ قامت شركة الشروق بشراء بضاعة على الحساب من شركة الغروب بمبلغ ٢٢٫٥٠٠ جنيه تسليم محل البائع بشروط ٢ ٪ ٣ أيام ، صافى ٢٠ يوم . وقد قامت شركة الغروب بسداد تكلفة النقل بالنيابة عن شركة الشروق والبالغ قدرها ١٫٢٠٠ جنيه .

٣/١٥ : سددت شركة الشروق لشركة الغروب تكلفة نقل البضاعة المشتراه فى اليوم السابق .

٣/١٦ : إشترت شركة الشروق من شركة الغروب بضاعة على الحساب بمبلغ ١٥٫٠٠٠ جنيه تسليم محل المشترى بنفس الشروط السابقة ، وقامت شركة الشروق بسداد مشتريات يوم ٣/١٤ .

٣/١٧ : قامت شركة الشروق بشراء بضاعة من شركة الغروب بمبلغ سعرها طبقا لقوائم الأسعار ٣٠٫٠٠٠ جنيه بخصم تجارى ١٠ ٪ ، ٥ ٪ ، على التوالى وبشروط ١ ٪ ١٠ أيام صافى ٦٠ يوم ، تسليم محل المشترى .

٣/١٨ : ردت شركة الشروق لشركة الغروب بضاعة قيمتها ٤٫٥٠٠ جنيه من مشتريات يوم ٣/١٦ كما طلبت السماح بتخفيض سعر باقى البضاعة المشتراه فى نفس اليوم بمبلغ ١٫٠٠٠ جنيه نظرا لحدوث تلفيات بسيطة فيها أثناء النقل وقد وافقت شركة الغروب على منح التخفيض المطلوب .

٢/١٩ . طلبت شركة الغروب من شركة الشروق إسترداد بعض البضائع التى تم إرسالها إليها فى يوم ٢/١٧ والبالغ سعرها طبقاً لقوائم الأسعار ١٥٠٠٠ جنيه ذلك لأنها كانت تخص عميل آخر مقابل إرسال بضائع بدلا منها بنفس القيمة دون خصم تجارى بشروط : ٢ ٪ ٧ أيام ، صافى ٣٠ يوم ، تسليم محل البائع .

٢/٢٠ : وافقت شركة الشروق على طلب شركة الغروب وردت البضائع المطلوب إستردادها وسددت مصاريف النقل بالنيابة عن شركة الغروب والبالغ قدرها ٩٨٠ جنيه ، كما سلمت البضاعة البديلة ودفعت مصاريف النقل المستحقة عليها ١٫٢٢٠ جنيه . وفى نفس اليوم تم سداد مشتريات يوم ٢/١٦ .

المطلوب : (١) بفرض أن كل من الشركتين تستخدمان طريقة المخزون الدورى ، قم بتسجيل العمليات السابقة فى دفاتر كل منها .

(٢) بفرض أن سعر البيع النهائى يتحدد فى شركة الغروب على أساس التكلفة + ٥٠ ٪ من التكلفة وأن كل من الشركتين تتبعان طريقة المخزون المستمر قم بتسجيل العمليات السابقة فى دفاتر كل منها (سعر البيع النهائى هو السعر الذى يتحمله العميل فى فواتير البيع بعد إستبعاد الخصم التجارى)

التمرين الثانى :

تكونت شركة عبد الودود التجارية فى ١٩٧٥/٨/١ برأس مال نقدى قدرة ١٠٠٫٠٠٠ جنيه ومخزون بضائع تبلغ تكلفته ٢٨٫٠٠٠ جنيه ، وأثاث وتركيبات تبلغ تكلفته ٢٢٫٠٠٠ جنيه ، قام عبد الودود بتقديمها جميعا للشركة فى ذلك التاريخ .

٨/٢ : قامت الشركة بشراء بضائع بمبلغ ٤٥٫٠٠٠ جنيه نقدا تسليم محل البائع ، وحصلت على خصم نقدى قدره ٢ ٪ من المبلغ السابق ، وبلغت تكلفة النقل المستحقة ٢٫١٠٠ جنيه .

٨/٥ باعت الشركة بضائع نقدا بمبلغ ٢٣٠٠٠ جنيه ، وعلى الحساب بمبلغ ٥٢٠٠٠ جنيه . وبلغت تكلفة البضاعة المباعة ٥٠٠٠٠ جنيه ، بشروط بيع ٢ ٪ ١٠ أيام ، صافى ٣٠ يوم .

٨/٩ : بلغت المردودات من مبيعات يوم ٨/٥ النقدية ٣٠٠٠ جنيه ، كما منحت الشركة لبعض العملاء بتخفيضات فى السعر قدرها ٢٠٠٠ جنيه على المبيعات الآجلة ، وقدرت تكلفة البضاعة المرتدة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه .

٨/١٢ : قامت الشركة بشراء بضائع على الحساب بمبلغ ٢٧٠٠٠ جنيه بشروط ٢ ٪ ١٠ أيام صافى ٣٠ يوم ، تسليم محل المشترى .

٨/١٤ : حصلت الشركة من مبيعات يوم ٨/٥ الآجلة مايوازى مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه ، وسددت تكلفة النقل المستحقة منذ ٨/٢ .

٨/١٧ : ردت الشركة من مشتريات ٨/١٢ ماقيمة ٧٠٠٠ جنيه للموردين وسددت مايوازى ١٥٠٠٠ جنيه من رصيد الموردين من تحت حساب مشتريات نفس اليوم .

٨/٢٢ : باعت الشركة نقدا بضائع تبلغ قيمتها طبقا لقائمة أسعار البيع ٤٥٠٠٠ جنيه بخصم تجارى ١٠ ٪ ، وباعت على الحساب بضائع بمبلغ ٢٢٠٠٠ جنيه بشروط ٣ ٪ ٥ أيام ، صافى ٣٠ يوم وقد حصلت الشركة مبلغ ١٥٠٠٠ جنية من المبيعات الآجلة ليوم ٨/٥ . وقد بلغت تكلفة البضاعة المباعة ليوم ٨/٢٢ مبلغ ٤٨٠٠٠ جنيه .

٨/٢٥ : سددت الشركة حسابات الموردين عن يوم ٨/١٢ .

٨/٣٠ سددت الشركة إيجار المكان الذى تشغله عن الشهر بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه ، كما بلغت مصاريف الدعاية والإعلان المستحقة عن الشهر ٤٥٠ جنيه وأجور ومرتبات عمال وموظفى إدارة البيع والتوزيع المسددة عن الشهر ١٤٥٠ جنيه ، والمياه والإنارة المستحقة عن الشهر ١٣٠ جنيه ، وحصلت من العملاء عن مبيعات يوم ٨/٢٢ مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب : (١) بفرض أن الشركة تستخدم طريقة المخزون المستمر ، قم بإجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة وتصوير حسابات الأستاذ اللازمة .

(٢) قم بتحديد مجمل الربح عن الشهر .

(٣) بفرض أن الشركة تتبع طريقة المخزون الدورى ، قم بإجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة وتصوير حسابات الأستاذ اللازمة .

(٤) قم بحساب تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر من واقع المطلوب السابق وكذا حساب صافى المبيعات ، إذا كان مخزون آخر الشهر من البضائع كما حصلت عليه فى المطلوب الأول .

التمرين الثالث :

فيما يلى بعض العمليات قامت بها شركة عبد الستار التجارية خلال شهر ديسمبر .

١٢/١ : تكونت الشركة برأس مال قدره ٤٠٠,٠٠٠ جنيه عبارة عن : بضاعة ٨٢,٠٠٠ جنيه، أثاث وتركيبات ١٦,٠٠٠ جنيه، سيارات بيع وتوزيع ٢٢,٠٠٠ جنيه ، والباقى نقدا .

١٢/٤ : إشترت بضاعة على الحساب بمبلغ ١٢,٠٠٠ جنيه بشروط ٢ ٪ ١٠ أيام ، صافى ٣٠ يوم ، تسليم محل البائع . وبلغت تكلفة النقل المسددة نقدا ٥٠٠ جنيه .

١٢/٦ : باعت بضاعة تبلغ تكلفتها ٣,٥٠٠ جنيه بمبلغ ٥,٠٠٠ جنيه نقدا ، كما باعت بضاعة تبلغ تكلفتها ٧,٠٠٠ جنيه بمبلغ ١١,٠٠٠ جنيه على الحساب بشروط ١ ٪ ٢٠ يوم ، صافى ٣٠ يوم ، تسليم محل المشترى وبلغت مصاريف نقل المبيعات الآجلة ١٥٠ جنيه .

١٢/٨ : إشترت بضاعة تبلغ قيمتها طبقا لقوائم الأسعار ٦٠,٠٠٠ جنيه بخصم تجارى ١٠ ٪ ، ٥ ٪ ، ٢ ٪ على التوالى وبشروط : ٢ ٪ ٢٠ يوم، صافى ٣٠ يوم تسليم محل المشترى .

١٢/١٢ : قامت بسداد مشتريات يوم ١٢/٤ نقدا .

١٢/١٦ : بلغت مبيعات البضاعة ٧٢٫٠٠٠ جنيه على الحساب بشروط ٢ ٪ ١٠ أيام صافى ٣٠ يوم تسليم محل البائع . وبلغت تكلفة البضاعة المباعة ٥١٫٠٠٠ جنيه . وقد قامت الشركة بسداد مصاريف النقل لحساب المشترى والبالغ قدرها ٨٩٠ جنيه .

١٢/٢٠ : حصلت قيمة المبيعات الآجلة يوم ١٢/٦ ، وبلغت المردودات من مبيعات يوم ١٢/١٦ ١٢٫٠٠٠ جنيه ، قدرت تكلفتها بمبلغ ٨٫٠٠٠ جنيه .

١٢/٢٩ : ردت بضاعة من مشتريات يوم ١٢/٨ تبلغ قيمتها فى قوائم الأسعار ٢٫٠٠٠ جنيه وحصلت على تخفيض إضافى فى سعر ما احتفظت به من مشتريات نفس اليوم بمبلغ ١٫٥١٦ جنيه وسددت حساب المورد عن مشتريات ذلك اليوم .

١٢/٣٠ : حصلت الشركة قيمة المبيعات الآجلة يوم ١٢/١٦ .

المطلوب : (١) إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات هذه العمليات بطريقة مقارنة فى ظل كل من طريقتى المخزون المستمر ، والمخزون الدورى .

(٢) تصوير الحسابات اللازمة فى ظل طريقة المخزون الدورى ، وإعداد ميزان المراجعة فى نهاية الشهر وحساب المخزون فى ظل طريقة المخزون المستمر .

(٣) إعداد ميزان المراجعة فى نهاية الشهر ، وتصوير حساب المتاجرة عن الشهر .

الفصل السابع

فى

ورقة العمل وإعداد الحسابات الختامية والميزانية فى المشروعات التجارية

١ — مقدمة :

عرضنا فى الفصل السابق الإجراءات المحاسبية المتعلقة بعمليات الشراء والبيع فى المنشآت التجارية ، وكيفية قياس مجمل الربح المحاسبى . ولا تقتصر عمليات المنشآت التجارية على عمليات الشراء والبيع المتعلقة بالبضائع، كما لاتقتصر تكلفة هذه المنشآت على تكلفة البضاعة المباعة . إلا أن باقى العمليات التى تقوم بها المنشآت التجارية بخلاف عمليات شراء وبيع البضائع لا تخرج فى معالجتها عما سبق وعرفناه من الفصول المتقدمة فى الباب السابق . وسوف نخصص هذا الفصل لشرح أقسام المصروفات المختلفة بخلاف تكلفة البضاعة المباعة ، وإستكمال الدورة المحاسبية فى المنشآت التجارية بعرض ورقة العمل الملائمة لها ، وتحديد كيفية قياس نتائج نشاطها وتصوير مركزها المالى . ذلك كله إستمرار للفصل السابق وتأسيسا على ما شرحناه فيه .

٢ — أقسام الايرادات والمصروفات فى المنشآت التجارية :

تتأتى الإيرادات للمشروعات التجارية أساسا من عمليات بيع البضاعة للعملاء ، وبذلك فتمثل مبيعات البضاعة الجزء الأكبر والهام من الإيرادات . ويطلق على الايرادات الناتجة عن المصدر أو المصادر الرئيسية لإيرادات المشروع . «إيرادات العمليات» ، بينما تسمى الايرادات الفرعية الأخرى التى تنتج عن عمليات عرضية غير رئيسية فى نشاط المشروع ، الإيرادات المتنوعة وتمثل المبيعات إيرادات

العمليات فى المشروعات التجارية البحتة ، بينما تنطوى الايرادات المتنوعة على ما يحصل عليه المشروع من إيرادات بخلاف المبيعات . ومثال ذلك الإيجار الدائن ، والفوائد الدائنـــة ، والأرباح الناتجة عن بيع الأصول الثابتة ، العمولات ، وما شابه ذلك من المصادر العرضية غير المستمرة للايرادات ، والتى تمثل فى مجموعها جزءا بسيطا نسبيا من الإيرادات الكلية للمشروع .

وتنقسم المصروفات فى المشروعات التجارية إلى عدة أقسام كالآتى :

١ — تكلفة البضاعة المباعة : وعادة ما تمثل الجزء الأكبر من مصروفات المشروع ، وقد سبق التعرض لها بالتفصيل .

٢ — المصاريف البيعية : وتنطوى على كل ما يتعلق بعمليات البيع والتوزيع من مصروفات بخلاف تكلفة البضاعة المباعة . فهى تتضمن مرتبات وأجور موظفى وعمال البيع والتوزيع ، عمولات البيع والتوزيع ، مصاريف إنتقال عمال البيع والتوزيع إيجار معارض ومكاتب ومحلات البيع والتوزيع ، إهلاك الأثاث والتركيبات والمبانى والآلات الخاصة بعمليات البيع والتوزيع ، نقل المبيعات للعملاء ، مصاريف الدعاية والإعلان ، مصاريف التأمين ، وكل ما يتعلق بعمليات البيع والتوزيع من مصروفات أخرى .

٣ — المصاريف الادارية والتمويلية : وتشتمل على المصروفات التى تتعلق بإدارة عمليات المشروع ككل مثل مرتبات المديرين ، إهلاك أثاث الإدارة ، المياه والإنارة المستخدمة فى الإدارة ، أجور ومرتبات عمال وموظفى الإدارة ، الأدوات الكتابية والمطبوعات المستخدمة ، إيجار مبنى الإدارة أو الإهلاك الخاص به الديون المعدومة ، الفوائد المدينة ، وكل المصروفات التى لا تعتبر من قبيل مصروفات البيع والتوزيع .

هذا وتتم مقابلة تكلفة المبيعات بالمبيعات فى حساب المتاجرة لتحديد مجمل الربح كما سبق وأوضحنا فى الفصل السابق . أما مصروفات البيع والتوزيع

والمصاريف الإدارية والتمويلية (يطلق على الأخيرة فى بعض الأحيان المصروفات العمومية) فيتم مقابلتها مع مجمل الربح والايرادات المتنوعة فيما يسمى بحساب الأرباح والخسائر لأغراض تحديد صافى الربح (أو الخسارة) عن الفترة المحاسبية . وبمعنى آخر فإن الحساب الختامى الذى سبق أن عرضناه فيما تقدم ينقسم فى الواقع إلى حسابين هما حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر .

٣ — ورقة العمل واعداد الحسابات الختامية فى المشروعات التجارية :

سوف نستعرض فى هذا البند كيفية إعداد ورقة العمل وإعداد حساب المتاجرة والأرباح والخسائر فى منشأه تجارية . وسوف نتناول ذلك على أساس أن المنشأة تتبع طريقة المخزون الدورى ، ذلك لأن طريقة المخزون المستمر فى هذا المجال أكثر سهولة بلا شك . وسوف نعتمد إلى حد كبير على المعلومات المستقاه من الباب السابق بخصوص ميكانيكيته إعداد ورقة العمل وإجراء التسويات ولنفرض لتحقيق هذا الغرض المثال التالى :

فيما يلى أرصدة حسابات الأستاذ كما كانت عليه فى ١٢/٣١/—١٩ قبل إجراء التسويات لشركة السمر التجارية (بالجنيه) : أثاث وتركيبات ١٢٫٢٥٠ ، سيارات توزيع ١٦٫٦٥٠ ، مواد ومهمات ١٫٥٠٠ ، مخزون البضائع فى ١/١ ٢٢٫٦٠٠ ، عملاء ٢٣٫٩٠٠ ، أوراق قبض ١٢٫٠٠٠ ، نقدية بالبنك والخزينة ٤٨٫٥٠٠ ، رأس المال ٧٥٫٠٠٠ ، أرباح محجوزة ؟ ، موردون ٢٣٫٥٠٠ ، دائنون مختلفون ١٠٫٤٠٠ ، أجور مستحقة ١٫٦٠٠ ، إيجار مقدم ٨٫٤٠٠ ، مخصص إهلاك أثاث ٦٫٢٥٠ ، مخصص إهلاك سيارات ٤٫٥٠٠ ، مخصص ديون مشكوك فيها ٣٫٤٠٠ ، مشتريات ٩٧٫٦٠٠ ، مبيعات ١٥٢٫٧٥٠ ، مردودات مشتريات ٤٫١٠٠ ، مردودات مبيعات ٧٫٢٥٠ ، مسموحات مشتريات ٣٫٥٠٠ ، مسموحات مبيعات ٢٫٢ ، خصم نقدى مسموح به ٣٫٢٠٠ ، خصم نقدى مكتسب ٢٫١٠٠ ، خصم النقدى

مفقود على المشتريات ١٫٣٤٠ ، نقل الداخل ٥٫٤٠٠ ، مصاريف نقل الخارج ٣٫٢٠٠ ، أجور ومرتبات عمال البيع والتوزيع ١٤٫٦٦٠ ، أجور ومرتبات إدارية ٤٫٥٥٠ ، عمولات بيع وتوزيع ٢٫٤٥٠ ، مصاريف دعاية وإعلان ١٫٢٠٠ ، تأمين ضد الحريق ٦٥٠ جنيه .

ولنفترض المعلومات الآتية كانت متاحة فى نهاية الفترة :

١ ــ يبلغ الإهلاك السنوى للأثاث والتركيبات ٧٥٠ جنيه والسيارات ١٫٥٠٠ جنيه ويرغب فى زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بمبلغ ٥٠٠ جنيه ، كما بلغت المواد والمهمات المستخدمة فى عمليات البيع ٩٠٠ جنيه .

٢ ــ الايجار المقدم تم سداده فى ١/١ ليغطى سنتين ويخصص $\frac{٣}{٤}$ المبنى المستأجر لعمليات البيع والتوزيع والباقى تشغله الإدارة .

٣ ــ الأجور المستحقة تمثل رصيد ١/١ وقد سددت خلال العام وجعل بها حساب أجور عمال البيع والتوزيع مدينا عند السداد .

٤ ــ تبلغ البضاعة الموجودة فعلا فى نهاية العام بالجرد الفعلى ١٢٫٦٠٠ جنيه .

وعلى أساس هذه البيانات والمعلومات سوف نقوم أولا بإعداد ميزان المراجعة قبل التسويات ، من واقع أرصدة الحسابات قبل إجراء التسويات ، ثم نتناول بعض بنوده بالتعليق توضيحا لمفهوم الأرصدة المدينة والدائنة وعلاقة بعض الأرصدة بالبعض الآخر ، ونقوم بعد ذلك إعداد ورقة العمل وإجراء التسويات وإقفال حسابات الايرادات والمصروفات وإعداد الحسابات الختامية .

شركة السمر التجارية

ميزان المراجعة فى ١٢/٣١/—١٩

ارصدة مدينة	ارصدة دائنة	البيان	ملاحظات
١٢ر٣٥٠	٦ر٢٥٠	اثاث وتركيبات ومخصص اهلاك	الاهلاك السنوى ٧٥٠ جنيه
١٦ر٦٥٠	٤ر٥٠٠	سيارات توزيع ومخصص اهلاك	الاهلاك السنوى ١ر٥٠٠ جنيه
١ر٥٠٠		مواد ومهمات	استخدم منها ٩٠٠ جنيه
٢٢ر٦٠٠		مخزون بضائع ١/١	آخر المدة ١٢ر٦٠٠ جنيه
٣٣ر٩٠٠	٣ر٤٠٠	عملاء ومخصص ديون مشكوك فيها	يزاد المخصص بمبلغ ٥٠٠ جنيه
١٢ر٠٠٠		أوراق قبض	
٤٨ر٥٠٠		نقدية بالبنك والخزينة	
	٧٥ر٠٠٠	راس المال	
	١٢ر٦٠٠	ارباح محجوزة	متمم حسابى لجانبي الميزان
	٢٣ر٥٠٠	موردون	
	١٠ر٤٠٠	دائنون مختلفون	
	١ر٦٠٠	اجور مستحقة	تم سدادها كاملا على ح/اجور البيع والتوزيع
٨ر٤٠٠		ايجار مقدم	يخص سنتان ، ٣/٤ مصاريف بيع
٩٧ر٦٠٠	١٥٢ر٧٥٠	مشتريات ومبيعات	
٧ر٢٥٠	٤ر١٠٠	مردودات مشتريات ومردودات مبيعات	
٢ر٢٠٠	٣ر٥٠٠	مسموحات مشتريات ومسموحات مبيعات	
٣ر٣٠٠	٢ر١٠٠	خصم نقدى	
١ر٣٤٠		خصم نقدى مفقود على المشتريات	
٥ر٤٠٠		نقل للداخل	
٣ر٢٠٠		مصاريف نقل للخارج	
١٤ر٦٦٠		اجور ومرتبات عمال البيع والتوزيع	
٤ر٥٥٠		اجور ومرتبات ادارية	
٢ر٤٥٠		عمولات بيع وتوزيع	
١ر٢٠٠		مصاريف دعاية واعلان	
٦٥٠		تأمين ضد الحريق	
٢٩٩ر٧٠٠	٢٩٩ر٧٠٠		

وقد اضفنا فى ميزان المراجعة خانة الملاحظات تدون فيها التسويات اللازمة لأرصدة الحسابات التى تستوجب اجراء تسويات حتى يمكن متابعة هذه التسويات دون أن نسهو عن البعض منها . وقد أستقينا هذه التسويات من المعلومات التى يتم تجميعها فى نهاية الفترة المحاسبية لغرض اجراء التسويات (وهى معطاه فى مثالنا الحالى)

هذا كنا تعمدنا عدم تخصيص سطر مستقل لرصيد كل حساب من الحسابات، بل أظهرنا أرصدة بعض الحسابات فى صورة مزدوجة على نفس السطر ، ذلك لإظهار العلاقة بينها . فرصيد الأثاث والتركيبات مدين لأنه يمثل أصل من الأصول ، بينما مخصص إهلاك الأثاث والتركيبات دائن لأنه يمثل مجمع ما تم تحميله لإيرادات السنوات السابقة عن خدمات الأصول المستنفده فى عملياتها . وقد سبق أن ذكرنا أن مخصص الاهلاك يظهر إما فى جانب الخصوم من الميزانية أو مطروحا من رصيد الأصل المعين فى جانب الأصول . ويطلق على مخصص إهلاك الأصل ، الحساب المضاد للأصل Contra asset account . وحيث أن رصيد الأصل يكون مدينا بطبيعته فإن الحساب المضاد (مخصص الاهلاك) الخاص به يكون دائنا بطبيعته . وما ينطبق على الأثاث والتركيبات ينطبق على السيارات والعملاء ، كما هو واضح من تفحص ميزان المراجعة .

ومن قراءة الميزان نجد أيضا أن رصيد حساب المشتريات ورصيد حساب المبيعات يظهران على نفس السطر . ولا بد من أننا الان لدينا المقدرة على التمييز بين كل من الحسابين ، ونستطيع أن نحدد الرصيد الخاص بكل منهما فالمشتريات من الأصول (إلى أن يتم تحولها إلى مصروفات) ومن ثم فرصيدها لابد وأن يكون هو المدين ، والمبيعات من الايرادات ورصيدها يكون هو الدائن طبعا . وينعكس الامر بالنسبة لمردودات المشتريات ومردودات المبيعات ، فالأولى رصيدها دائن (لأنها عكس المشتريات) ، والثانية رصيدها مدين . وما ينطبق على المردودات يسرى على المسموحات والخصم النقدى. فالخصم النقدى المكتسب على المشتريات الاجلة يؤدى إلى تخفيض تكلفتها ومن ثم فرصيده دائن ، بينما الخصم النقدى المسموح به على المبيعات الاجله يؤدى إلى إنقاص قيمتها (وهى إيرادات) وبالتالى فرصيده مدين . والواقع أنه كان من الممكن الاكتفاء فى خانة البيان بذكر لفظه مردودات أو مسموحات ، كما فعلنا بالخصم النقدى .

ويكفى ذلك للتعرف على كونها مردودات مشتريات أو مردودات مبيعات من تحديد طبيعته الرصيد المقابل لها . فإذا كان الرصيد مديناً فهى مردودات (أو مسموحات) مبيعات، وإذا كان الرصيد يقع فى الجانب الدائن فهى مردودات (أو مسموحات) مشتريات .

٣ — ١ — ورقة العمل وإجراء التسويات :

من واقع ميزان المراجعة قبل التسويات وبيان التسويات التى يجب اجراؤها على أرصدة بعض الحسابات عن الفترة المحاسبية يتم إعداد ورقة العمل كما هى موضحة بالصفحة التالية وقد ظهر فى ورقة العمل ثمانى تسويات كالآتى :

١ — تسوية حساب مخصص إهلاك الأثاث والتركيبات بالإهلاك عن العام حيث جعل حساب إهلاك الأثاث والتركيبات مدينا بمبلغ ٧٥٠ جنيه وحساب مخصص إهلاك الأثاث والتركيبات دائنا ، ، وبذلك يصبح رصيد ح/ المخصص دائنا بمبلغ ٧,٠٠٠ جنيه ، كما هو واضح فى ميزان المراجعة بعد التسويات . ويقفل حساب إهلاك الأثاث والتركيبات (وهو حساب مصروف) فى الحسابات الختامية كما سوف يرد حالا ، أما حساب المخصص فيظهر فى الميزانية العمومية .

٢ — تسوية حساب مخصص اهلاك السيارات بنفس طريقة تسوية حساب مخصص اهلاك الأثاث والتركيبات .

٣ — تخفيض رصيد حساب المواد والمهمات المستخدمة بإعتبارها قد تحولت الى مصروفات . وقد جعل حساب المواد والمهمات المستخدمة مدينا (حساب مصروف) ، وحساب المواد والمهمات دائنا (حساب أصل) بمبلغ ٩٠٠ جنيه قيمة المواد والمهمات المستخدمة . ويقفل حساب المواد والمهمات المستخدمة فى الحسابات الختامية .

٤ — زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بالمبلغ المطلوب ٥٠٠ جنيه

بجعل حساب الديون المشكوك فيها (مصروف) مدينا وجعل حساب المخصص دائنا . ويقفل حساب الديون المشكوك فيها فى الحسابات الختامية ، ويظهر حساب مخصص الديون المشكوك فيها فى الميزانية بالرصيد الجديد ٢٫٩٠٠ جنيه .

٥ ـ إقفال حسابات مخزون أول الفترة والمشتريات (وهى أرصدة مدينة)، ومردودات المشتريات ومسموحاتها والخصم النقدى المكتسب (وأرصدتها دائنة) فى حساب تكلفة البضاعة المباعة . ويعتبر توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة هنا ضروريا حتى يمكن إظهار مخزون آخر الفترة فى الميزانية العمومية ، كما هو واضح من التسوية التالية . ويمكن بالرغم من ذلك ، أن تظهر تكلفة البضاعة المباعة فى حساب المتاجرة تفصيليا كما سوف نرى فيما بعد .

٦ ـ إثبات بضاعة آخر الفترة وتسوية حساب تكلفة البضاعة المباعة الذى تم توسيطه لهذا الغرض بها ، حيث جعل مخزون بضائع آخر الفترة مدينا وحساب تكلفة البضاعة المباعة دائنا بمبلغ ١٢٫٦٠٠ جنيه .

٧ ـ إقفال الأجور المستحقة فى أجور ومرتبات البيع والتوزيع حيث جعل الأخير مدينا بها عند السداد ولذلك جعلنا حساب الأجور المستحقة مدينا بالمبلغ (١٫٦٠٠ جنيه) مقابل جعل حساب أجور ومرتبات بيعية دائنا .

٨ ـ تسوية حساب الايجار المقدم بما يوازى خدمات المبنى المستأجر التى استفادت منها السنة المالية ، حيث يغطى الايجار المقدم سنتين إعتبارا من بداية السنة المالية . ولهذا الغرض جعلنا حساب الايجار المتعلق بعمليات البيع والتوزيع مدينا بمبلغ ٣٫١٥٠ جنيه (¾ إيجار المبنى عن سنة)، والايجار المتعلق بالعمليات الادارية مدينا بمبلغ ١٫٠٥٠ جنيه (¼ إيجار المبنى عن سنة) مقابل جعل حساب الايجار المقدم دائنا بمبلغ ٤٫٢٠٠ جنيه (نصف الايجار المقدم عن سنتين) . ويعتبر كل من حسابى الايجار من حسابات المصروفات ، أما رصيد حساب الايجار المقدم (٤٫٢٠٠) فيظهر فى الأصول فى الميزانية .

شركة السحر

ورقة العمل عن السنة

الحسابات	ميزانية المراجعة مدين	ميزانية المراجعة دائن	التسويات مدين	التسويات دائن
اثاث وتركيبات ومخصص أهلاك	١٢ر٣٥٠	٦ر٢٥٠		(١) ٧٥٠
السيارات ومخصص أهلاك	١٦ر٦٥٠	٤ر٥٠٠		(٢) ١ر٥٠٠
مواد ومهمات	٩ر٥٠٠			(٣) ٩٠٠
مخزون بضائع ١/١	٢٢ر٦٠٠			(٥) ٢٢ر٦٠٠
عملاء ومخصص ديون	٣٣ر٩٠٠	٣ر٤٠٠		(٤) ٥٠٠
اوراق قبض	١٢ر٠٠٠			
النقدية	٤٨ر٥٠٠			
راس المال		٧٥ر٠٠٠		
أرباح محجوزة		١٢ر٦٠٠		
موردون		٢٣ر٥٠٠		
دائنون مختلفون		١٠ر٤٠٠		
اجور مستحقة		١ر٦٠٠	(٧) ١ر٦٠٠	
ايجار مقدم	٨ر٤٠٠			(٨) ٤ر٢٠٠
مشتريات ومبيعات	٩٧ر٦٠٠	١٥٢ر٧٥٠		(٥) ٩٧ر٦٠٠
مردودات	٧ر٢٥٠	٤ر١٠٠	(٥) ٤ر١٠٠	
مسموحات	٢ر٢٠٠	٣ر٥٠٠	(٥) ٣ر٥٠٠	
خصم نقدي	٣ر٣٠٠	٢ر١٠٠	(٥) ٢ر١٠٠	
خصم نقدي مفقود	١ر٣٤٠			
نقل للداخل	٥ر٤٠٠			(٥) ٥ر٤٠٠
مصاريف نقل الخارج	٣ر٢٠٠			
اجور ومرتبات بيعية	١٤ر٦٦٠			(٧) ١ر٦٠٠
اجور ومرتبات ادارية	٤ر٥٥٠			
عمولات بيعية	٢ر٤٥٠			
مصاريف دعاية واعلان	١ر٢٠٠			
تامين ضد الحريق	٦٥٠			
	٢٩٩ر٧٠٠	٢٩٩ر٧٠٠		
اهلاك أثاث وتركيبات			(١) ٧٥٠	
اهلاك سيارات			(٢) ١ر٥٠٠	
مواد ومهمات مستخدمة			(٣) ٩٠٠	
ديون مشكوك فيها			(٤) ٥٠٠	
تكلفة البضاعة المباعة			(٥) ١١٥,٩٠٠	(٦) ١٢ر٦٠٠
مخزون بضائع ١٢/٣١			(٦) ١٢ر٦٠٠	
ايجار : بيعي			(٨) ٣ر١٥٠	
اداري			(٨) ١ر٠٥٠	
			١٤٢ر٢٥٠	١٤٢ر٢٥٠
صافي ارباح العام				

التجارية

المالية المنتهية فى ٣١/١٢/—١٩

ميزان المراجعة بعد التسويات		الحسابات الختامية		الميزانية العمومية	
مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
١٢ر٣٥٠	٧ر٠٠٠			١٢ر٣٥٠	٧ر٠٠٠
١٦ر٦٥٠	٦ر٠٠٠			١٦ر٦٥٠	٦ر٠٠٠
٦٠٠				٦٠٠	
—					
٣٣ر٩٠٠	٣ر٩٠٠			٣٣ر٩٠٠	٣ر٩٠٠
١٢ر٠٠٠				١٢ر٠٠٠	
٤٨ر٥٠٠				٤٨ر٥٠٠	
	٧٥ر٠٠٠				٧٥ر٠٠٠
	١٢ر٦٠٠				١٢ر٦٠٠
	٢٣ر٥٠٠				٢٣ر٥٠٠
	١٠ر٤٠٠				١٠ر٤٠٠
—					
٤ر٢٠٠				٤ر٢٠٠	
	١٥٢ر٧٥٠		١٥٢ر٧٥٠		
٧ر٢٥٠		٧ر٢٥٠			
٢ر٢٠٠		٢ر٢٠٠			
٣ر٣٠٠		٣ر٣٠٠			
١ر٣٤٠		١ر٣٤٠			
٣ر٢٠٠		٣ر٢٠٠			
١٣ر٠٦٠		١٣ر٠٦٠			
٤ر٥٥٠		٤ر٥٥٠			
٢ر٤٥٠		٢ر٤٥٠			
١ر٢٠٠		١ر٢٠٠			
٦٥٠		٦٥٠			
٧٥٠		٧٥٠			
١ر٥٠٠		١ر٥٠٠			
٩٠٠		٩٠٠			
٥٠٠		٥٠٠			
١٠٣ر٣٠٠		١٠٣ر٣٠٠			
١٢ر٦٠٠				١٢ر٦٠٠	
٣ر١٥٠		٣ر١٥٠			
١ر٠٥٠		١ر٠٥٠			
٢٩١ر١٥٠	٢٩١ر١٥٠				
		٢ر٤٠٠			٢ر٤٠٠
		١٥٢ر٧٥٠	١٥٢ر٧٥٠	١٤٠ر٨٠٠	١٤٠ر٨٠٠

ويمكن إثبات هذه التسويات بالقيد المركب التالى :

	من مذكورين	
٧٥٠	ح/ إهلاك الأثاث والتركيبات	(١)
١٫٥٠٠	ح/ إهلاك السيارات	(٢)
٩٠٠	ح/ مواد ومهمات مستخدمة	(٣)
٥٠٠	ح/ الديون المشكوك فيها	(٤)
١١٥٫٩٠٠	ح/ تكلفة البضاعة المباعة	(٥)
٤٫١٠٠	ح/ مردودات المشتريات	(٥)
٣٫٥٠٠	ح/ مسموحات المشتريات	(٥)
٢٫١٠٠	ح/ الخصم النقدى المكتسب	(٥)
١٢٫٦٠٠	ح/ مخزون آخر الفترة	(٦)
١٫٦٠٠	ح/ أجور مستحقة	(٧)
٤٫٢٠٠	ح/ إيجار	(٨)

	الى مذكورين	
٧٥٠	ح/ مخصص اهلاك أثاث وتركيبات	(١)
١٫٥٠٠	ح/ مخصص اهلاك سيارات	(٢)
٩٠٠	ح/ مواد ومهمات	(٣)
٥٠٠	ح/ مخصص ديون مشكوك فيها	(٤)
٢٢٫٦٠٠	ح/ مخزون أول الفترة	(٥)
٩٧٫٦٠٠	ح/ المشتريات	(٥)
٥٫٤٠٠	ح/ النقل للداخل	(٥)
١٢٫٦٠٠	ح/ تكلفة البضاعة المباعة	(٦)
١٫٦٠٠	ح/ أجور ومرتبات يومية	(٧)
٤٫٢٠٠	ح/ ايجار مقدم	(٨)

اثبات التسويات الخاصة بالفترة فى ١٢/٣١/—١٩

هذا وقد أوضحنا فى القيد المتقدم أرقام التسويات كما وردت فى ورقة العمل حتى يمكن الرجوع إليها . والواقع أنه كان فى الإمكان إجراء قيد تسوية مستقل لكل واحدة من هذه التسويات الثمانية .

٣ ـ ب ـ إعداد حساب المتاجرة ، واجراء قيود الاقفال للحسابات التى تظهر فيه:

أوضحنا فى الفصل المتقدم أن الهدف من إعداد حساب المتاجرة هو قياس هامش الربح الإجمالى Gross Margen الناتج عن عمليات شراء وبيع البضائع . وبمعنى آخر فهو يمكن من قياس الإضافة الى تكلفة البضاعة المباعة التى أمكن تحقيقها من بيع هذه البضاعة للعملاء بأسعار مختلفة (عادة مانكون مرتفعة) عن أسعار التكلفة. ويتأتى ذلك عن طريق مقارنة تكلفة البضاعة المباعة بصافى المبيعات وقد جرت العادة أن يظهر فى حساب المتاجرة ـ فى ظل طريقة المخزون الدورى تفاصيل تكلفة البضاعة المباعة وتفاصيل صافى المبيعات، ذلك لأن هذه التفاصيل قد تكون أكثر فائدة من إظهار رقم واحد يمثل تكلفة البضاعة المباعة وآخر يمثل صافى المبيعات . ويترتب على ذلك أن الجانب المدين من حساب المتاجرة يظهر كل التسويات التى تظهر فى حساب تكلفة البضاعة المباعة — إذا تم توسيطة — فى ظل طريقة المخزون الدورى . ويظهر حساب المتاجرة كما يتم تصويره من واقع ورقة العمل لمثالنا الجارى فى الصفحة التالية .

وكما سبق أن أوضحنا فإن حساب تكلفة البضاعة المباعة يتحدد بأرصدة سبعة حسابات رئيسية هى :

ح / مخزون بضائع ١/١ ، ح / مشتريات بضائع ، ح / نقل الداخل ، وهذه الحسابات الثلاثة تقفل فى حساب تكلفة البضاعة المباعة (أو حساب المتاجرة) بجعلها دائنة وجعل ح/ تكلفة البضاعة المباعة (أو حساب المتاجرة) مدينا بها

شركة السمر التجارية

حسابات المتاجرة عن السنة المالية المنتهية في ١٢/٣١/ــ ١٩

مدين — دائن

جنيه	جنيه	(مدين)	جنيه	جنيه	(دائن)
٢٢٫٦٠٠		مخزون بضائع ١/١	١٥٢٫٧٥٠		إجمالي المبيعات
	٩٧٫٦٠٠	مشتريات بضائع			يخصم:
	٥٫٤٠٠	نقل للداخل		٧٫٢٥٠	مردودات مبيعات
	١٠٣٫٠٠٠	مجموع		٢٫٢٠٠	مسموحات مبيعات
		يخصم		٣٫٣٠٠	خصم مسموح به
		٤٫١٠٠ مردودات مشتريات	١٢٫٧٥٠		
		٣٫٥٠٠ مسموحات مشتريات			
	٩٫٧٠٠	٢٫١٠٠ خصم مكتسب	١٤٠٫٠٠٠		صافي المبيعات
٩٣٫٣٠٠		صافي تكلفة المشتريات			
١١٥٫٩٠٠		تكلفة البضاعة المتاحة للبيع			
١٢٫٦٠٠		يخصم: مخزون بضائع ١٢/٣١			
١٠٣٫٣٠٠		تكلفة البضاعة المباعة عن العام			
٣٦٫٧٠٠		مجمل الربح (ينقل لحساب الأرباح والخسائر)			
١٤٠٫٠٠٠			١٤٠٫٠٠٠		

ولذلك فهي تظهر في الجانب المدين من ح / المتاجرة بإشارة موجبة ، لأنها حسابات أصول (حتى تاريخ إقفالها) وأرصدتها مدينة بطبيعتها. أما ح / مردودات المشتريات ، وح / مسموحات المشتريات، وح / الخصم المكتسب فتقفل في ح / تكلفة البضاعة المباعة (أو ح / المتاجرة) بجعلها مدينة وجعل ح / تكلفة البضاعة (أو

ح/ المتاجرة) دائنا بها . وذلك لأن أرصدة هذه الحسابات دائنة بطبيعتها . ولما كانت هذه الحسابات (ذات الأرصدة الدائنة) تظهر فى الجانب المدين من ح/ المتاجرة فإنها تخصم فى هذا الجانب ، أى توضع باشاره سالبة (الرصيد المدين هو رصيد دائن بالسالب) ويؤدى المجموع الجبرى لأرصدة الحسابات الستة الى تحديد تكلفة البضاعة التى أتيحت للبيع خلال الفترة المحاسبية . ويأتى دور الحساب السابع وهو ح/ مخزون آخر الفترة (١٢/٣١) ليحدد تكلفة البضاعة التى تم بيعها فعلا من البضائع التى كانت متاحة للبيع خلال الفترة . وبالتعرف على مقدار تكلفة هذا المخزون يتحدد الرصيد الواجب ظهوره فى الميزانية العمومية ويخصم هذا المقدار من تكلفة البضاعة المتاحة للبيع ، لتعرف على تكلفة ماتم بيعه فعلا خلال الفترة . وبالتالى فيجعل ح/ مخزون آخر الفترة مدينا (وهو من حسابات الأصول) ويجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة (أو حساب المتاجرة) دائنا . ويجب مراعاة أن القيد الخاص بمخزون آخر الفترة هو قيد إثبات لوجودة وليس قيد إقفال لرصيده الموجود فعلا . فى ظل طريقة المخزون الدورى ، ينشأ رصيد ح/ مخزون آخر الفترة فى نهايتها ، ولا يقفل فى نهايتها . ويوضح النموذج المبسط الموضح فى الصفحة التالية أثر هذه الحسابات السبعه على تكلفه البضاعة المباعة (أو الجانب المدين من ح/ المتاجرة) .

وحيث أننا قد وسطنا حساب تكلفة البضاعة المباعة فى ورقة العمل لأغراض إجراء التسويات الخاصة بها ، وتم فيها إقفال الحسابات الستة الواردة فى ميزان المراجعة قبل التسويات ، وإثبات مخزون البضاعة فى ١٢/٣١ ،فإن قيود الإقفال الخاصة بحساب المتاجرة فى هذه الحالة تقتصر على الآتى :

١٠٣٫٣٠٠		من ح/ حساب المتاجرة
	١٠٣٫٣٠٠	الى ح/ تكلفة البضاعة المباعة

إقفال تكلفة البضاعة المباعة الموضح تفاصيلها فى قيـــد التسويات وفى حساب المتاجرة فى حساب المتاجرة

ح / تكلفة البضاعة المباعة (طريقة المخزون الدورى)
أو الجانب المدين من ح / المتاجرة

	دائن	مدين	الرصيد
ح / مخزون بضائع أول المدة يحمل دائنا برصيد 1/1		٢٢٫٦٠٠	٢٢٫٦٠٠
ح / مشتريات البضائع يحمل دائنا برصيد ١٢/٣١		٩٧٫٦٠٠	١٢٠٫٢٠٠
ح / النقل للداخل يحمل دائنا برصيد ١٢/٣١		٥٫٤٠٠	١٢٥٫٦٠٠
ح / مخزون بضائع آخر المدة يحمل مدينا برصيد الجرد فى ١٢/٣١	١٢٫٦٠٠		١١٣٫٠٠٠
ح / مردودات المشتريات يحمل مدينا برصيد ١٢/٣١	٤٫١٠٠		١٠٨٫٩٠٠
ح / مسموحات المشتريات يحمل مدينا برصيد ١٢/٣١	٣٫٥٠٠		١٠٥٫٤٠٠
ح / الخصم المكتسب يحمل مدينا برصيد ١٢/٣١	٢٫١٠٠		١٠٣٫٣٠٠
الرصيد المدين الذى يمثل تكلفة البضاعة المباعة عن الفترة المحاسبية .			↑

١٥٢٫٧٥٠ من ح/ إجمالى المبيعات
١٥٢٫٧٥٠ الى ح/ المتاجرة
إقفال إجمالى المبيعات عن العام فى حساب المتاجرة

١٢٫٧٥٠ من ح/ المتاجرة
الى مذكورين
٧٫٢٥٠ ح/ مردودات المبيعات
٢٫٢٠٠ ح/ مسموحات المبيعات
٣ ر ٣ ح/ خصم مسموح به
إقفال الحسابات عالية فى حساب المتاجرة

أما إذا لم تقفل الحسابات الخاصة بتحديد تكلفة المبيعات (التسويات التي تحمل رقم (٥) ، (٦) في قيد التسوية المركب وورقة العمل) في ح/ تكلفة البضاعة المباعة بصفة رسمية ضمن قيود التسوية ، كما سبق أن وضحنا ، فإن قيود الاقفال الخاصة بالحسابات التي تظهر في الجانب المدين من ح/ المتاجرة تكون كالآتي :

١٢٥ر٦٠٠ من ح/ المتاجرة

الى مذكورين

٢٢ر٦٠٠ مخزون بضائع ١/١

٩٧ر٦٠٠ مشتريات بضائع

٥ر٤٠٠ نقل للداخل

من مذكورين

٤ر١٠٠ ح/ مردودات مشتريات

٣ر٥٠٠ ح/ مسموحات مشتريات

٢ر١٠٠ ح/ خصم مكتسب

١٢ر٦٠٠ ح/ مخزون بضائع ١٢/٣١

٢٢ر٣٠٠ الى ح/ المتاجرة

ويحل هذان القيدان محل القيد الأول الخاص بأقفال تكلفة البضاعة المباعة في ح/ المتاجرة .

وبمقارنة جانبي حساب المتاجرة يتحدد هامش الربح الاجمالي الناتج عن مقارنة المبيعات بتكلفة البضاعة المباعة ، والذى يتاح لتغطية المصاريف المختلفة للفترة المحاسبية وتغطية الأرباح الصافية المستهدفة . وتتم هذه العملية الأخيرة في حساب آخر يطلق عليه حساب الأرباح والخسائر ، ومن ثم يصبح من الضروري إقفال رصيد حساب المتاجرة من مجمل ربح (أو مجمل خسارة) في حساب الأرباح والخسائر بالقيد الآتي :

٣٦٫٧٠٠ من حـ/ المتاجرة
٣٦٫٧٠٠ الى حـ/ الأرباح والخسائر
إقفال مجمل الربح عن العام فى حـ/ الأرباح والخسائر.

ويكون القيد عكسيا إذا حققت المنشأة خسائر

٣ — حـ — إعداد حساب الأرباح والخسائر وإجراء الاقفال للحسابات التى تظهر فيه :

يهدف حساب الارباح والخسائر إلى قياس النتيجة الصافية لعمليات المشروع خلال الفترة المحاسبية من أرباح أو خسائر صافية . وبالتـــالى فهو يتحمل بكل المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية ، بخلاف تكلفة البضاعة المباعة ، وكل الخسائر التى يتحملها المشروع خلالها ، كما يظهر كل الإيرادات الفرعية الأخرى للمشروع بالإضافة إلى مجمل الربح (أو مجمل الخسائر) المنقول إليه من حساب المتاجرة . وبعد إجراء المقابلة (أو المقاصة) بين المصروفات والايرادات المتاحة لتغطيتها تتحدد النتيجة الصافية لعمليات المشروع من أرباح أو خسائر عن الفترة المحاسبية . وسوف نقوم أولا بأعداد حساب الارباح والخسائر لمثالنا الجارى ، ثم نعلق على شكل الحساب وأقسام بنود المصروفات والايرادات، ثم نجرى قيود الإقفال اللازمة بخلاف ما تقدم .

ويتم إعداد حساب الأرباح والخسائر — مثله فى ذلك مثل حساب المتاجرة والحساب الختامى — عن الفترة المحاسبية ، حيث يمثل تكلفة إجراءات مقابلة الإيرادات التى تحققت خلال الفترة بما يخصها من مصروفات ، والتى بدأت — فى هذه الحالة — بإعداد حساب المتاجرة . ويظهر الجانب الدائن للحساب مجمل الربح كما يظهر فى حساب المتاجرة (إذا كان هناك مجمل خسارة فيظهر فى الجانب المدين) ثم الإيرادات المتنوعة من المصادر الفرعية والعرضية المختلفة . وبرغم أن مثالنا الجارى ليس فيه مثل هذه الايرادات المتنوعة ، فقد أوردنا بعض بنود على سبيل المثال ، حتى تكتمل الصورة .

شركة السمر التجارية

حساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية فى ١٢/٣١/---١٩

مدين (مصروفات)	جنيه	جنيه	دائن (إيرادات)	جنيه	جنيه
المصاريف البيعية :			مجمل الربح الى ح/المتاجرة		٣٦ر٧٠٠
مصاريف نقل للخارج	٣ر٢٠٠		ايرادات متنوعة :		
أجور ومرتبات بيعية	١٣ر٠٦٠		فوائد دائنة	—	
عمولات بيعية	٢ر٤٥٠		إيجارات دائنة	—	
دعاية وإعلان	١ر٢٠٠		أرباح رأسمالية	—	
تأمين ضد الحريق	٦٥		كوبونات أوراق مالية	—	
إهلاك أثاث وتركيبات	٧٥٠		عمولات دائنة	—	
إهلاك سيارات	١ر٥٠٠		....	—	
مواد ومهمات مستخدمة	٩٠٠				—
إيجار	٢ر١٥٠				
مجموع المصاريف البيعية .		٢٦ر٨٦٠			
المصاريف الإدارية والتمويلية					
خصم نقدى مفقود	١ر٢٤٠				
أجور ومرتبات إدارية	٤ر٥٥٠				
ديون مشكوك فيها	٥٠٠				
إيجار	١ر٠٥٠				
مجموع المصاريف الادارية والتمويلية :		٧ر٤٤٠			
		٣٤ر٣٠٠			
صافى أرباح العام		٢ر٤٠٠			
		٢٦ر٧٠٠			٣٦ر٧٠٠

وقد تم تقسيم المصروفات فى الجانب المدين إلى قسمين : أحدهما لمصروفات البيع والتوزيع ، والثانى للمصروفات الادارية والتمويلية . وقد أعتبرنا كل من أرصدة حسابات التأمين ضد الحريق وإهلاك الاثاث والتركيبات من مصروفات البيع والتوزيع ، على إفتراض أنها تتعلق بعمليات البيع والتوزيع . أما إذا كان جزء منها يتعلق بالعمليات الإدارية — مثلما فعلنا فى حساب الايجار مثلا — فإنه يستفيد من المصاريف البيعية ويحمل على المصاريف البيعية الإدارية والتمويلية .

وتكون قيود الاقفال اللازمة لإعداد حساب الأرباح والخسائر فى مثالنا الجارى كالآتى :

٢٤٫٢٠٠		من حـ/ الأرباح والخسائر
		الى مذكورين
	٣٫٢٠٠	حـ/ مصاريف نقل للخارج
	١٣٫٦٠٠	حـ/ أجور ومرتبات بيعية
	٢٫٤٥٠	حـ/ عمولات بيعية
	١٫٢٠٠	حـ/ دعاية وإعلان
	٦٥٠	حـ/ تأمين ضد الحريق
	٧٥٠	حـ/ إهلاك أثاث وتركيبات
	١٫٥٠٠	حـ/ اهلاك سيارات
	٩٠٠	حـ/ مواد ومهمات مستخدمة
	٤٫٢٠٠	حـ/ الايجار
	١٫٢٤٠	حـ/ خصم نقدى مفقود
	٤٫٥٠٠	حـ/ أجور ومرتبات ادارية
	٥٠٠	حـ/ ديون مشكوك فيها

اقفال حسابات المصاريف البيعية والادارية والتمويلية فى حساب الارباح والخسائر عن العام

هذا وقد سبق اقفال مجمل ربح المتاجرة فى حساب الارباح والخسائر . واذا وجدت ايرادات متنوعة فإن حساباتها تجمل مدينة بأرصدتها بعـــد اجراء التسويات مقابل جعل حساب الارباح والخسائر دائنا .

٣ - د — التصرف فى أرباح العام الصافية كما تظهر فى حساب الأرباح والخسائر :

حتى الآن كنا دائمـا نفترض أن أرباح الفترة المحاسبية تضاف على رصيد حساب الارباح المحتجزة ، واذا كانت خسائر فتخصم من هذا الرصيد . الا أن صاحب أو أصحاب المشروع لايستثمرون أموالهم فيه لمجرد الرغبة فى تراكم الارباح وتركها فيه ، وانما قد يقررون سحب جزء من الارباح لتغطية نفقاتهم الخاصة . ونجد فى الواقع أنه اذا كان المشروع مملوك لفرد واحد فإنه هذا المالك عادة مايقوم بسحب مبالغ من خزينة المشروع للإنفاق على مستلزمات المعيشة (كما قد يسحب بضاعة أيضا) خلال الفترة المحاسبية من تحت حساب الارباح التى ينتظر تحقيقها من مزاولة المشروع لعملياته على مدار الفترة . كما قد يمتد هذا الحق اذا تعدد ملاك المشروع ، اذ قد يتم الاتفاق فيما بينهم على أن يكون لكل منهم الحق فى سحب مبالغ فى حدود معينة على مدار الفترة المحاسبية

حتى تتحدد نتيجة عمليات المشروع فى نهاية العام ، ويكون ذلك فى العادة عندما يكون عدد الملاك محدودا فى شركات يطلق عليها شركات الاشخاص . أما إذا كان عدد الملاك كبيرا ، كما هو الحال فيما يسمى بالشركات المساهمة مثلا ، فلا يكون لأى من الملاك الحق فى سحب أى مبالغ من تحت حساب الأرباح ، وإنما قد يتقرر فى نهاية الفترة المحاسبية توزيع جزء من الأرباح التى يحققها المشروع على ملاكه . وفى كل من هذه الأحوال فإن رصيد حساب الأرباح والخسائر لا يقفل بكامل مقداره فى حساب الأرباح المحتجزة . وسوف نتناول فى هذا البند الفرعى الإجراءات المحاسبية المتعلقة بقيد المسحوبات فى حالة وجودها ، وكيفية معالجتها فى رصيد أرباح العام ، ثم نعالج توزيع الأرباح وتسوية

الارباح غير الموزعة فى حساب الأرباح المحجوزة . وسوف نقتصر على القواعد العامة ، دون التفاصيل .

١ — حالة قيام المالك أو الشركاء بسحب مبالغ من خزينة المشروع :

يتم فى هذه الحالة فتح حساب خاص لمسحوبات المالك ، أو حساب لكل شريك لتسجيل المسحوبات التى يقوم بها كل منهم خلال الفترة المحاسبية . فاذا قام حسونة مثلا بسحب مبلغ ٥٠٠ جنيه من خزينة محلات حسونة التجارية لمصروفاته الخاصة فان هذه العملية تسجل دفتريا فى دفاتر المحلات كالآتى :

٥٠٠ من ح/ المسحوبات
٥٠٠ الى ح/ النقدية

وعندما تتحدد الأرباح فى نهاية الفترة ، فإن المسحوبات تخصم منها قبل إقفال الباقى فى حساب الأرباح المحجوزة . وعادة ما يتم تصوير حساب خاص لبيان كيفية التصرف فى الأرباح يطلق عليه حساب التوزيع . فإذا بلغت أرباح محلات حسونة مثلا عن الفترة ١٫٦٥٠ جنيه ، فإنه يتم إجراء القيود الآتية فى نهاية الفترة :

١٫٦٥٠ من ح/ الأرباح والخسائر
١٫٦٥٠ الى ح/ التوزيع
إقفال أرباح الفترة فى حساب التوزيع

٥٠٠ من ح/ التوزيع
٥٠٠ الى ح/ المسحوبات
إقفال المسحوبات خلال الفترة فى حساب التوزيع

ثم يقفل حساب التوزيع بعد ذلك بالرصيد فى حساب الأرباح المحجوزة كالآتى :

١٫١٥٠ من ح/ التوزيع
١٫١٥٠ الى ح/ الأرباح المحجوزة

إقفال الارباح غير الموزعة فى حساب الارباح المحجوزة

ب — حالة قيام المالك أو الشركاء بسحب بضائع من المشروع :

قد يقوم المالك بسحب جزء من البضائع التى يقوم المشروع بالاتجار فيها لاغراض استخدامه الخاص . ويمكن تسجيل هذه المسحوبات بأسعار البيع أو بأسعار التكلفة ، وسوف نقتصر فى معالجتها هنا علـــى أساس أسعار التكلفة .
ويختلف القيد اللازم لاثبات هذه المسحوبات طبقا لطريقة المخزون المتبعة ففى ظل طريقة المخزون المستمر يكون القيد (٦٠٠ جنيه مثلا هى تكلفة البضاعة المسحوبة) :

٦٠٠ من حـ/ المسحوبات
٦٠٠ الى حـ/ المخزون

أما فى ظل طريقة المخزون الدورى فيمكن توسيط حساب «البضائع المسحوبه» كما يمكن جعل حساب المشتريات أو مخزون البضائع أول الفترة دائنا بها . وفى حالة توسيط حساب البضائع المسحوبه يكون القيد كالآتى .

٦٠ من حـ/ المسحوبات
٦٠٠ أ حـ/ البضائع المسحوبة

ويخصم رصيد حساب البضائع المسحوبة فى نهاية الفترة من المشتريات ضمن إجراءات تحديد تكلفة البضاعة المباعة ، كما تعالـج مردودات أو مسموحات المشتريات مثلا .

ويقفل رصيد حساب المسحوبات فى حساب التوزيع كما هو موضـح فى الحالة الاولى .

جـ — حالة اقرار مجلس الادارة لتوزيع جزء من الأرباح على الملاك :

عند اقرار توزيع جزء من أرباح الفترة المحاسبية على الملاك ، وبصرف النظر عن تمام عملية التوزيع الفعلى أو عدم تمامها ، يتم إجراء القيـد الآتى (١٫٥٠٠ جنيه فى مثال شركة السمر التجارية مثلا).

١٫٥٠٠ من حـ/ التوزيع
١٫٥٠٠ الى حـ/ توزيعات الأرباح المستحقة

وإذا تم سداد الأرباح المقرر توزيعها على الملاك فعلا قبل إعداد الميزانية العمومية فى تاريخ نهاية الفترة المحاسبية ، يجرى القيد التالى :

١٫٥٠٠ من حـ/ توزيعات الأرباح المستحقة

١٫٥٠٠ إلى حـ/ النقدية

ثم يقفل رصيد حساب التوزيع فى حساب الأرباح المحجوزة ، وهو لمثالنا الجارى مبلغ ٩٠٠ جنيه ، بالقيد التالى :

٩٠٠ من حـ/ التوزيع

٩٠٠ إلى حـ/ الأرباح المحجوزة

وفيما يلى نموذج مبسط لحساب التوزيع فى هذه الحالة :

شركة السمر التجارية

حساب توزيع أرباح السنة المالية المنتهية فى ٣١/١٢/—١٩

١٫٥٠٠	إلى حـ/ توزيعات الأرباح المستحقة	٢٫٤٠٠	أرباح العام (من حـ/ أرباح وخسائر)
٩٠٠	إلى حـ/ الأرباح المحجوزة		
٢٫٤٠٠		٢٫٤٠٠	

هذا وسوف نستكمل مثالنا على أساس أن توزيعات الأرباح المستحقة لم تسدد فى نهاية السنة المالية .

٤ — الميزانية العمومية :

حيث يكون الهدف الأساسى والرئيس للمشروعات التجارية هـو تحقيق أرباح نتيجة الإتجار فى السلع المختلفة ، فإن حاجتها إلى الأصول الثابتة مثـل الأراضى والمبانى والآلات والمعدات والعدد والأدوات تكون مقصورة على

ما يتلاءم مع إحتياجات نشاطها التجارى فى شراء وبيع الأصناف المختلفة من البضائع . ولذلك نجد أن قيمة الأصول الثابتة بالنسبة إلى مجموع الأصول فى هذه المشروعات تكون صغيرة ، أما أصولها المتداولة من بضائع وعملاء وخلافه فتمثل النسبة الكبرى من مجموع الأصول . ولذلك يرى البعض أن ترتيب الأصول فى ميزانيات المشروعات التجارية يجب أن يبدأ بالأصول المتداولة وبالأصول الأكثر سيوله ، ذلك بخلاف المشروعات الصناعية التى تمثل الأصول الثابتة النسبة الكبرى من مجموع أصولها . والواقع أن لهذا الرأى ما يبرره منطقيا حيث الأصول المتداولة فى المشروعات التجارية هى موضوع نشاطها الرئيسى . غير أنه قد جرت العادة فى العرف المحاسبى العربى على البدء بالأصول الثابتة فى ترتيب أصول المشروعات التجارية بنفس النمط المستخـــدم فى المشروعات الصناعية (تبدأ ميزانيات البنوك وشركات التأمين بالأصول المتداولة مرتبة على حسب أكثرها سيوله يرد أولا) . ولـن نخرج عن هذا العرف على هذا المستوى من الدراسة المبدئية .

وعلى أساس ماتقدم يمكننا تصوير الميزانية العمومية لشركة السمر التجارية التجارية من واقع ورقة العمل ، وبعد الأخذ فى الاعتبار إقرار توزيع جزء من الأرباح كما يتضح فيما يلى:

شركة السمر التجارية

الميزانية العمومية فى ٣١/١٢/ ـ ١٩

الأصول (جنيه)			الخصوم (جنيه)		
أولا : الأصول الثابتة :			أولا : حقوق الملكية		
١٢٬٣٥٠ أثاث وتركيبات			رأس المال	٧٥٬٠٠٠	
٧٬٠٠٠ — مخصص إهلاك	٥٬٣٥٠		الأرباح المحجوزة	١٣٬٥٠٠	
١٦٬٦٥٠ سيارات			مجموع حقوق الملكية		٨٨٬٥٠٠
٦٬٠٠٠ - مخصص إهلاك	١٠٬٦٥٠		ثانيا : الإلتزامات :		
مجموع الأصول الثابتة		١٦٬٠٠٠	موردون	٢٣٬٥٠٠	
ثانيا : الأصول المتداولة :			دائنون مختلفون	١٠٬٤٠٠	
مواد ومهمات	٦٠٠		توزيعات ارباح مستحقة	١٬٥٠٠	
مخزون بضائع ٣١/١٢	١٢٬٦٠٠		مجموع الإلتزامات		٣٥٬٤٠٠
٣٣٬٩٠٠ عملاء					
٣٬٩٠٠ — مخصص ديون	٣٠٬٠٠٠				
أوراق قبض	١٢٬٠٠٠				
إيجار مقدم	٤٬٢٠٠				
نقدية	٤٨٬٥٠٠				
مجموع الأصول المتداولة		١٠٧٬٩٠٠			
مجموع الأصول		١٢٣٬٩٠٠	= مجموع الخصوم		١٢٣٬٩٠٠

اسئلة وتمارين

على الفصل السابع

أولا الأسئلة :

١ — تكلم بإختصار عن كل مما يأتى : مجمل الربح ، صافى الربح ، الأرباح الموزعة ، المسحوبات ، الأرباح المحجوزة ، المصاريف البيعية ، المصاريف الإدارية والتمويلية .

٢ — علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب مستعينا بأمثلة ملائمة فى حالة الضرورة :

ا — يتم إعداد حساب المتاجرة عن فترة زمنية معينة هى الفترة المحاسبية لأنه يوضح صافى المبيعات خلال الفترة وما يقابلها من مصروفات بيعية تخص الفترة ، أما حساب الأرباح والخسائر فيتم إعداده فى تاريخ نهاية الفترة ليقيس صافى الربح (أو صافى الخسارة) فى ذلك التاريخ .

ب — يعتبر كل من مخزون أول الفترة وصافى المشتريات من المصروفات التى تظهر أرصدتها فى نهاية الفترة فى ميزان المراجعة لأغراض تحديد تكلفة البضاعة المباعة فى ظل طريقة المخزون الدورى ، أما مخزون آخر الفترة فيظهر رصيده فى ميزان المراجعة قبل التسويات بين أرصدة الأصول .

حـ — إذا كان رصيد المسموحات مدينا فهو يمثل مسموحات مشتريات لأن المشتريات مدينة ، والعكس فى حالة المبيعات .

د — فى ظل طريقة المخزون المستمر يمكن أن يظهر حساب المتاجرة على الصورة المختصرة التالية:

XXX صافى المبيعات عن الفترة

XXX – تكلفة المبيعات عن الفترة

XXX مجمل الربح .

هـ – فى ظل طريقة المخزون الدورى يمكن أن يظهر فى الجانب الدائن من حساب المتاجرة الحسابات الآتية : إجمالى المبيعات مخزون آخر الفترة ، مردودات مشتريات ، والخصم النقدى المسموح به ، بينما يظهر الجانب المدين فى هذه الحالة ، مخزون أول الفترة ، المشتريات ، النقل للداخل ، مردودات المبيعات ، مسموحات المبيعات ، والخصم النقدى المكتسب ، وذلك لأن أرصدة حسابات المجموعة الأولى دائنة بينما أرصدة حسابات المجموعة الثانية مدينة .

و – يتحمل حساب الأرباح والخسائر بكل عناصر المصروفات فيما عدا تلك التى تتعلق بعمليات البيع والتوزيع ، ويتحمل أيضا بكل الخسائر التى تحقق خلال الفترة .

ز – يقفل مجمل ربح المتاجرة فى الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر لأنه يظهر فى الجانب المدين من حساب المتاجرة ، والعكس فى حالة مجمل الخسارة .

ح – تؤدى المسحوبات إلى نقص الأصول حتما ، كما تؤدى أيضا إما إلى نقص حقوق الملكية أو زيادة الإلتزامات .

ط – يحق لكل شريك فى أى مشروع السحب من أموال المشروع للانفاق الخاص بصرف النظر عن شكل المشروع ، ذلك من تحت حساب حصته فى الأرباح التى ينتظر أن يحققها المشروع على مدار الفترة المحاسبية .

ى – تظهر أرصدة المسحوبات فى الجانب المدين من ميزان المراجعة لأنها تمثل مصروفات .

ك – إذا تقرر توزيع أرباح دون صرفها قبل نهاية السنة المالية (الفترة المحاسبية) فإن هذه الواقعة لايترتب عليها أى قيود دفتريه .

ل — برغم أن نسبة الأصول الثابتة إلى مجموع الأصول فى المشروعات التجارية تقل كثيرا عن نسبة الأصول المتداولة إلى مجموع الأصول ، فإنه قد جرت العادة على أن ترد الأصول الثابتة أولا فى الميزانية العمومية لأنها أهم بكثير من الأصول المتداولة .

م — يمكن إعتبار توزيعات الأرباح المستحقة فى الحقيقة جزءا منها لحقوق الملكية لأنها مستحقة لملاك المشروع .

ثانيا التمارين

التمرين الأول :

فيما يلى ميزان المراجعة بعد الإقفال فى ٣١ / ١٢ / ١٩٧٤ لشركة الكمال التجارية :

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
جنيه	جنيه	
٤٥٫٥٠٠		نقدية بالبنك والخزينة
٨٢٫٥٠٠		عملاء ومدينون
٧٠٫٠٠٠		مخزون بضائع
	٦٢٫٥٠٠	رأس المال
	٨٣٫٠٠٠	أرباح محجوزة
	٥٢٫٥٠٠	موردون ودائنون
١٩٨٫٠٠٠	١٩٨٫٠٠٠	

وفيما يلى ملخص إجمالى العمليات التى قامت بها الشركة خلال العام المنتهى فى ٧٥/١٢/٣١ :

	جنيه
مبيعات نقدية	١٦٧ر٥٠٠
مبيعات آجلة (إجمالى)	٢٧٠ر٠٠٠
مشتريات آجلة (إجمالى)	٤٠٠ر٠٠٠
خصم مسموح به على المبيعات الآجلة	٣٠ر٠٠٠
مردودات مبيعات	١١ر٢٥٠
مردودات مشتريات	٥ر٥٠٠
خصم مكتسب على المشتريات الآجلة	٨ر٥٠٠
خصم نقدى مفقود	٢ر٥٠٠
مدفوعات للموردين والدائنين	٣٢٢ر٥٠٠
متحصلات من العملاء والمدينين	٣٤٣ر٧٥٠
مصروفات البيع والتوزيع	٤٩ر٠٠٠
أثاث وتركيبات مشتراه نقدا	١٠ر٠٠٠
مصروفات ادارية وتمويلية	٤٥ر٥٠٠
أراضى مشتراه نقدا	٢٠ر٠٠٠
مبانى مشتراه وممول نصفها عن طريق قرض البنك	١٠٥ر٠٠٠
فوائد مستحقة ومسددة على قرض البنك	٣ر٠٠٠

المطلوب : (١) إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ملخص إجمالى العمليات عن سنة ١٩٧٥ .

(٢) إذا علمت أن تكلفة مخزون البضائع من واقع كشوف الجرد الفعلى فى ٧٥/١٢/٣١ قد بلغت ٨٦ر٠٠٠ جنيه ، فالمطلوب هو إعـــداد

حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية فى ٧٥/١٢/٣١ .

(٣) إعداد الميزانية العمومية للشركة فى ٧٥/١٢/٣١ .

التمرين الثانى :

ا — من واقع البيانات التالية قم بإعداد حسابى المتاجرة والأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية فى ٧٤/١٢/٣١ لشركة الشروق الحديثة : مخزون بضائع فى ١٩٧٤/١٢/٣١ : ٢٣٫٠٠٠ جنيه ، مخزون بضائع فى ٧٣/١٢/٣١ : ٢٠٫٠٠٠ جنيه ، ضرائب : ٣٫٠٠٠ جنيه منها ٢٫٠٠٠ جنيه تخص عمليات البيع والتوزيع ، مسموحات مبيعات : ١٠٠ جنيه ، مسموحات مشتريات ٢٥٠ جنيه ، إجمالى المبيعات ٧٨٫٥٠٠ جنيه ، مواد ومهمات مستخدمة فى عمليات البيع ٢٥٠ جنيه ، إيجار معارض ومحلات البيع ٢٫٨٠٠ جنيه ، دعاية وإعلان ٦٠٠ جنيه ، إجمالى المشتريات ٤٥٫٠٠٠ جنيه ، نقل الخارج ٥٠٠ جنيه ، خصم نقدى مكتسب ٨٥٠ جنيه ، مردودات مبيعات ٧٥٠ جنيه ، مياه وإنارة مكاتب الادارة ٩٠٠ جنيه ، مردودات مشتريات ١٫٠٠٠ جنيه ، ايجار مبنى الادارة ١٫٧٥٠ جنيه ، خصم نقدى مسموح به ٨٠٠ جنيه ، تأمين على معارض ومحلات البيع ٢٠٠ جنيه ، نقل الداخل ٤٥٠ جنيه ، أجور ومرتبات عمال وموظفى البيع ١٧٫٠٠٠ جنيه ، مواد ومهمات مستخدمة فى مكاتب الإدارة ١٥٠ ، عمولة وكلاء البيع ٢٫٢٥٠ جنيه ، تأمين عد مكاتب الإدارة ٣٠٠ جنيه ، مصروفات بيعية متنوعة ١٫٧٠٠ جنيه مرتبات الإدارة ٢٫٦٠٠ جنيه .

ب — قم بإعداد ورقة عمل جزئية لحساب تكلفة البضاعة المباعة بتوسيط حساب لهذا الغرض ولإجراء التسويات الآتية : (١) التأمين المستحق على معارض محلات البيع ١٠٠ جنيه ، (٢) أجور مدفوعة مقدما لعمال البيع تم إحتسابها ضمن الأجور ١٫٥٠٠ جنيه ، (٣) الديون المشكوك فى تحصيلها ٢٫٣٠٠ جنيه . حدد أثر كل من هذه التسويات على كل من مجمل الربح وصافى الربح الذى توصلت اليه فى المطلوب (ا) .

التمرين الثالث :

فيما يلى ميزان المراجعة لشركة الغروب لتجارة العاديات فى ١٩٧٤/١٢/٣١ :

	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
مخزون بضائع ٧٤/١/١		٢١٫٠٠٠
مخزون مواد ومهمات بيعية		٥٢٠
تأمين مقدم		١٫٠٤٠
أراضى		١٨٫٠٠٠
مبانى ومخصص إهلاك	١٧٫٦٠٠	٨٨٫٠٠
أثاث وتركيبات ومخصص إهلاك	٤٫٨٠٠	٢٤٫٠٠٠
عملاء وموردون	١٦٫٧٠٠	٢٥٫٢٠٠
أوراق قبض وأوراق دفع	٨٫٠٠٠	٦٫٠٠٠
نقدية ورأس المال	١٢٠٫٠٠٠	١٨٫٢٠٠
مشتريات ومبيعات	٢٥٠٫٥٩٠	١٢٧٫٠٠٠
مردودات	١٫٠٠٠	٢٦٠
نقل للداخل		١٫٤٢٠
خصم نقدى	٢٫٧٥٠	١٫٣٤٠
خصم نقدى مفقود		١٫٤١٠
دعاية وإعلان		١٫٦٠٠
مرتبات وعمولات البيع		٣٨٫٠٠٠
مصاريف نقل وانتقال تخص عمليات البيع		٨٫٣٠٠
أجور ومرتبات إدارية		٥٣٫٠٨٠
مواد ومهمات مستخدمة فى الإدارة		٤٨٠
مياه وإنارة وخدمات إدارية		٢٫٤٠٠
إصلاحات مبانى		٩٥٠
أرباح محجوزة	٢٦٫٧٧٠	
	٤٤٨٫٢١٠	٤٤٨٫٢١٠

فإذا علمت أن :

١ — بلغ مخزون البضائع فى ٣١ / ١٢ / ٧٤ مبلغ ٢٧٫٠٠٠ جنيه طبقا للجرد الفعلى .

٢ — من التأمين المقدم مايبلغ ٦٠٠ جنيه يخص السنة المالية المقبلة .

٣ — بلغت المواد والمهمات البيعية المستخدمة خلال العام ٤١٠ جنيه .

٤ — يبلغ الإهلاك السنوى على المبـــانى ٤٫٠٠٠ جنيه ، وعلى الأثاث والتركيبات ٢٫٤٠٠ جنيه .

٥ — تبلغ الأجور والمرتبات الإدارية المستحقة فى نهاية العـام ولم تسدد بعد ٨٢٠ جنيه .

٦ — قدرت الديون المشكوك فى تحصيلها بمبلغ ٧٠٠ جنيه .

المطلوب : (١) إعداد ورقة العمل وإجراء التسويات مع توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة .

(٢) إجراء قيود التسوية والإقفال وإعداد حسابى المتاجرة والأرباح والخسائر .

(٣) اعداد الميزانية العمومية للشركة فى ١٩٧٤/١٢/٣١ .

التمرين الرابع :

فيما يلى أرصدة حسابات الأستاذ فى ١٩٧٤/١٢/٣١ لشركة الصمود لتجارة الجلود (المبالغ بالجنيه) مبيعـات : ٤٨٥٫٢٤٠ ، مردودات مبيعـات ٤٤٠ ، مشتريات ١٤٥٫٧٠٠ ، نقل الداخـل ٣٫٤٠٠ ، دعاية واعـلان ٣٤٫٠٠٠ ، عمولات بيعية ٥٤٫٠٠٠ ، مصاريف نقل وانتقال (بيعيه) ١٢٫٨٨٠ ، مصروفات عمومية ٤٫٤٢٠ ، مهايا ومرتبـات ادارية ٨٨٫٤٠٠ ، مواد ومهمات ادارية مستخدمة ١٫١٠٠ ، مصروفات خدمية متنوعة ٤٫٠٠٠ ، مياه وانارة ١٫٣٨٠ صيانة واصطلاحات مبانى ١٫٩٠٠ ، مخصص اهـلاك مبانى ٤٠٫٠٠٠ ، مبانى

١٩٠٫٠٠٠ ، أثاث وتركيبات ٢٨٫٣٢٠ ، مخصص اهلاك أثاث وتركيبات ٨٫٠٠٠ ، موردون ٣٧٫٨٨٠ ، أوراق دفع ٤٫٠٠٠ ، عملاء ٤٨٫٦٢٠ ، أوراق قبض ٨٫٠٠٠ ، رأس المال ٢٠٠٫٠٠٠ ، أرباح محجوزة ؟ ، أراضى ٢٢٫٠٠٠ ، مخزون مهمات بيعية ١٫٣٠٠ ، تأمين مقدم ١٫٧٦٠ ، مخزون بضائع ١/١ : ٢٧٫٧٠٠ ، نقدية بالبنوك والخزينة ٢٧٫٢٠٠ ، خصم نقدى مكتسب ٣٫٢٠٠ ، خصم نقدى مسموح به ٤٫١٠٠ ، مسموحات مشتريات ٩٠٠ جنيه .

١ — بلغ مخزون ١٩٧٤/١٢/٣١ من البضائع ٤٨٫٠٠٠ جنيه بالتكلفة طبقا لقوائم الجرد .

٢ — من التأمين المقدم ما يبلغ ٨٠٠ جنيه يخص السنة المقابلة .

٣ — تبلغ المواد والمهمات البيعية الباقية فى ٧٤/١٢/٣١ مبلغ ٢٠٠ جنيه .

٤ — يبلغ الإهلاك السنوى للمبانى ٨٫٥٠٠ جنيه ، وللأثاث والتركيبات ٢٫٨٠٠ جنيه .

٥ — تبلغ مصروفات الدعاية والاعلان المستحقة فى نهاية السنة ولم تسدد بعد ٤٠٠ جنيه .

٦ — تقدر الديون المشكوك فى تحصيلها بمبلغ ١٫٦٢٠ جنيه .

المطلوب : (١) اعداد ميزان المراجعة قبل التسويات على ورقة عمل والتحقق من موازنته واستكماله .

(٢) اجراء التسويات اللازمة على ورقة العمل ، وتصوير حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية فى ١٩٧٤/١٢/٣١ .

(٣) اجراء القيود اللازمة لتسوية الحسابات واقفالها من واقع ورقة العمل ، واعداد الميزانية العمومية للشركة فى ١٩٧٤/١٢/٣١ .

الفصل الثامن

فى

الأوراق التجارية

١ - مقدمة :

افترضنا فى الفصول المتقدمة أن المعاملات الآجلة للمنشأة مع عملائها ومدينيها وكذلك مع مورديها ودائنيها تقوم على منطق اليسر وحسن النية وأهمية المحافظ على جودة السمعة التجارية . بمعنى أن سياسة البيع الآجل للعملاء كانت تقوم على فرض يسار هؤلاء العملاء وحسن نيتهم وجودة سمعتهم التجارية ، وهى ضمانات ضرورية لا مكانية قيامهم بالوفاء بالتزاماتهم قبل المنشأة فى مواعيد استحقاقها . كما أن إمكانية حصول المنشأة على تسهيلات إئتمانية من مورديها كانت تقوم على افتراض يسار المنشأة وحسن نيتها وجودة سمعتها ومن ثم ثقة الموردين فى قيامها بالوفاء بالتزاماتها قبلهم فى مواعيد استحقاقها .

إلا أن النشاط التجارى والصناعى بصفة عامة يقتضى فى كثير من الأحيان ضرورة إثبات مستحقات المنشأة قبل عملائها ومدينيها ، أو إثبات مستحقات الغير قبل المنشأة بمستندات قانونية . بالاضافة إلى ماتقدم من خصائص وصفات ذاتية . وقد تنشأ هذه الضرورة - ضرورة الاثبات بمستند قانونى - الى طبيعة نشاط المنشأة ، أو إلى الظروف الاقتصادية العامة السائدة ، أو الى سمعة المنشأة أو عملائها . فاذا كانت طبيعة نشاط المنشأة تقتضى ضرورة قيامها بالبيع بالتقسيط طويل الأجل مثلا ، فان ذلك يجعل من الحكمة أن يتم إثبات مستحقات المنشأة قبل عملائها بمستندات قانونية معينة مكتملة لاركانها . كما أن اتجاه الحالة الاقتصاديه العامة إلى الركود والكساد وإنتشار ظاهرة تسدد التفاليس لمن عوامل مزعزعة الثقة ومؤدية إلى ضرورة إثبات ما للمنشأة أو ما عليها بمستندات قانونية .

كذلك إذا كانت السمعة التجارية لبعض العملاء غير طبيعية فان التعامل معهم بالآجل يقتضى إثبات هذه المعاملات بمستندات قانونية مكتملة لأركانها. ويطلق على هذه المستندات قانونا الاوراق التجارية .

ويتناول هـــذا الفصل التعريف بالاوراق التجارية وأنواعها ، والمعالجة المحاسبية لها وما قد يترتب عليها من إجراءات أو مشاكل .

٢ - التعريف بالاوراق التجارية وأنواعها :

الأوراق التجارية هى مجموعة وسائل السداد الورقية غير المعلقة على شرط والتى يجب أن تكون مكتملة لاركان قانونية معينة . والاوراق التجارية فى ظل التشريع المصرى تنطوى على ثلاثة أنواع هى : الشيك ، والكمبيالة ، والسند الاذنى .

والشيك هو ورقة تتضمن أمراً كتابياً غير معلقا على شرط من شخص يسمى الساحب إلى بنك يسمى المسحوب عليه بأن يدفع البنك بمجرد الاطلاع مبلغا معينا من النقود لشخص ثالث هو المستفيد أو لامر المستفيد أو لحامل الامر . ويجب أن تتوافر للشيك أركان ثلاثة على الأقل هى (١) تاريخ صدور الامر ؛ والذى يجب أن لا يكون تاريخاً لاحقاً لتاريخ التحرير وإلا سرت على الشيك أحكام الكمبيالات ، (٢) المبلغ ؛ والذى يجب أن يكون مدونا بالارقام والحروف ؛ (٣) وتوقيع الساحب ، والذى يجب أن يتطابق مع نموذج توقيعه لدى البنك المسحوب عليه .

هذا ولا يعد الشيك ورقة تجارية إلا إذا كان تحريره مترتبا على عمل تجارى.

وتعد الكمبيالة ورقة تجارية بطبيعتها وتخضع فى سحبها وضمانها وقبولها وتظهيرها لاحكام القانون التجارى حتى ولو كانت مترتبة على عمل مدنى . والكمبيالة هى ورقة تتضمن أمراً من شخص (هو الساحب) إلى شخص آخر (هو المسحوب عليه) بأن يدفع مبلغاً معيناً من النقود فى تاريخ محدد أو عند الطلب الى شخص ثالث (هو المستفيد) والذى قد يكون نفس الساحب . ويجب

أن تنطوى الكمبيالة على أركان معينة حتى يكتمل شكلها القانونى .وهذه الأركان هى : تاريخ التحرير ، تاريخ الاستحقاق ، اسم المستفيد وعنوانه،إسم المسحوب عليه وعنوانه ، المبلغ بالأرقام والحروف ، مقابل الوفاء ونوعه،توقيع الساحب، توقيع المسحوب عليه ، وتاريخ القبول .

أما السند الأذنى فهو ورقة تحمل تعهدا كتابيا غير مشروط بمقتضاها يتعهد محرر السند بسداد مبلغا معينا من النقود فى تاريخ معين أو عند الطلب لأذن شخص آخر هو المستفيد . وبالتالى تكون أركان السند الأذنى كالآتى : تاريخ تحرير السند ، تاريخ الاستحقاق ، إسم المستفيد وعنوانه ، القيمة بالأرقام والحروف ، مقابل الوفاء ، وتوقيع المسحوب عليه وعنوانه .

ويعتبر السند الأذنى عملا تجاريا إذا كان محرره تاجرا حتى لو كان تحريره من عمل مدنى ، أو إذا كان تحريره مترتبا على عمل تجارى حتى إذا كان محرره غير تاجر .

هذا ويطلق محاسبيا على الكمبيالات والسندات والأذنية التى تكون المنشأة هى المستفيد فيها أو التى تصدر من الغير لأذنها إصطلاح « أوراق القبض » أى تلك الأوراق التجارية التى يترتب عليها حصول المنشأة على مقبوضات نقدية بطريق مباشر أو بطريق غير مباشر . أما الأوراق التى تكون فيها المنشأة هى المسحوب عليه أو المدين فيطلق عليها محاسبيا « أوراق الدفع » ، أى الأوراق التجارية التى يترتب عليها قيام المنشأة بسداد مدفوعات نقدية بطريق مباشر أو بطريق غير مباشر .

وأوراق القبض هى من حسابات الأصول المتداولة محددة القيمة النقدية ، ومن ثم فهى مدينة بطبيعتها إذ تمثل حقوقا مالية للمنشأة قبل الغير فى صورة ديون ثابتة بأوراق تجارية ، وعادة ما تحل محل الحسابات الشخصية للعملاء .أما أوراق الدفع فهى من حسابات الالتزامات قصيرة الأجل ومن ثم فهى دائنة بطبيعتها ،

وتمثل حقوقا مالية للغير قبل المنشأة ثابتة بأوراق تجارية .

هذا وسوف نتناول المعالجة المحاسبية للشيكات أولا ثم نليها بالمعالجة المحاسبية لأوراق القبض فأوراق الدفع .

٣ – المعالجة المحاسبية للشيكات :

تقوم الشيكات مقام النقدية وتتحول الى نقدية عند الاطلاع عليها فى البنك متى كان رصيد الساحب فى البنك المسحوب عليه كافيا . والشيكات قد تكون صادرة من المنشأة (أى تقوم المنشأة بسحبها) للغير وفاء بالتزام عليها لهم مقابل شراء بضائع أو أصول أو خدمات . كما تسحب المنشأة شيكات لأمرها للحصول على مبالغ نقدية من حسابها فى البنك لإيداعها خزينتها وفاء ببعض المصروفات النقدية أو النثرية أو وفاء عشتر ياتها النقدية من البضائع والاصول . وقد تكون الشيكات واردة للمنشأة من الغير ، بمعنى أن يكون الغير هو الساحب والمنشأة هى المستفيد وذلك وفاء بالتزامات الغير قبل المنشأة مقابل مبيعات بضائع أو خدمات أو بيع أصول أو لتحصيل إيرادات .

ولاتختلف المعالجة المحاسبية للشيكات الصادرة من المنشأة عن معالجة المدفوعات النقدية . فاذا إشترت المنشأة بضاعة وسحبت شيكا على حسابها الجارى فى البنك سداد القيمة فأن حساب مخزون البضائع أو حساب مشتريات البضائع يجعل مدينا ويجعل حساب النقدية - ح/ جارى بالبنك كذا دائنا بالقيمة ويؤدى ذلك الى نقص النقدية بالبنك (وهى من حسابات الاصول) بالقيمة مقابل زيادة مخزون البضاعه أو مشتريات البضاعة (وهى من الاصول الى أن تتحول إلى تكلفة بضاعة مباعة) بالقيمة . وإذا أشترت المنشأة إحدى الآلات مقابل سداد القيمة بشيك فان حساب الآلات يجعل مدينا (زيادة أصول) مقابل جعل حساب النقدية بالبنك كذا دائنا (نقص أصول) . أما إذا سحبت المنشأة شيكا لامرها لإيداع الحصيلة خزينتها فان حساب النقدية بالخزينة يجعل مدينا مقابل جعل حساب النقدية بالبنك كذا دائنا .

ويتم إثبات هذه العمليات فى دفتر اليومية العامة فى المنشآت الصغيرة . أما فى المنشآت الكبيرة فأن تفاصيل هذه العمليات عادة ما يتم إثباتها فى دفتر يومية مساعد يطلق عليه . يوميه المدفوعات، كما سيرد تفصيلا فى الفصل التالى . ويقتصر الاثبات فى اليوميه العامة على الاجماليات الشهرية لهذا الدفتر المساعد .

وعندما تحصل المنشأة على شيكات من الغير فانها عادة ما تقوم بأيداعها فى حسابها فى البنك للتحصيل إذا كان لها حسابا جاريا فى أحد البنوك أو أنها تقوم بتحصيلها من البنك المسحوب عليه لايداعها خزينتها نقداً فى حالة عدم وجود حساب جارى لها فى أحد البنوك، كما تقوم بتظهيرها للغير وفاء بألتزاماتها قبل الغير. وفى الحالة الأولى يجعل حساب النقدية بالبنك مدينا وحساب الساحب (العميل مثلا) أو الحساب المتسبب فى حصول المنشأة على الشيك كالمبيعات أو الأصول دائنا عند الحصول على الشيك وإيداعه فى البنك للتحصيل .

ويكون مستند القيد فى هذه الحالة هو حافظة إيداع الشيك أو الشيكات فى البنك . وتقوم بعض المنشآت بتوسيط حساب الشيكات تحت التحصيل عند إيداع الشيكات الواردة فى البنك التحصيل إلى أن يرد إشعار البنك بأضافة القيمة لحسابها الجارى لديه فتقوم بأقفال الحساب الوسيط فى حساب النقدية فى البنك . وتكون القيود فى هذه الحالة كالآتى :

١ — عند استلام الشيك أو الشيكات وعند إيداعها بالبنك التحصيل :

...		من حـ/ الشيكات تحت التحصيل		
	...	إلى حـ/ المبيعات أو العملاء أو الأصول		
		إيداع الشيكات رقم .... بتاريخ ...		
		بحسابنا الجارى رقم .... ببنك ...		
		التحصيل .		

٢ — عند ورود إشعار البنك بتحصيل القيمة وإضافتها لحساب المنشأة .

...		من حـ/ النقدية — حـ/ بالبنك كذا	
	...	إلى حـ/ الشيكات تحت التحصيل	
		تحصيل قيمة الشيكات ... بأرقام ...	
		إشعار البنك	

وإذا ما رفض الشيك لأى سبب من الأسباب فأنه يترتب على ذلك ضرورة جعل حساب الساحب مدينا وحساب النقدية بالبنك فى حالة عدم توسيط حـ/ الشيكات تحت التحصيل، أو حساب الشيكات تحت التحصيل فى حالة توسيطه دائنا.

وإذا لم يكن للمنشأة حسابا جاريا بأحد البنوك وقامت بتحصيل الشيك أو الشيكات من البنك المسحوب عليه لإيداع القيمة خزينتها فأن القيود تكون كالآتى:

١ — عند استلام الشيك .

....		من حـ/ الشيكات تحت التحصيل	
	....	إلى حـ/ المبيعات أو العملاء أو الأصول .	

٢ — عند تحصيل القيمة:

....		من حـ/ النقدية بالخزينة	
	....	إلى حـ/ الشيكات تحت التحصيل	

وإذا قامت المنشأة بتظهير الشيك الغير وفاء بالتزاماتها قبله بدلا من إيداعه بالبنك التحصيل أو بدلا من تحصيل القيمة لإيداعها الخزينة ، فأن القيد الثانى فى الحالتين السابقتين يصبح كالآتى :

٢ — عند تظهير الشيك الغير (موردين أو دائنين مثلا)

....		من حـ/ الموردين أو الدائنين		
	....	إلى حـ/ الشيكات تحت التحصيل		

هذا وعادة مايتم إجراء هذه القيود فى المنشأة الصغيرة فى دفتر اليومية العامة، أما فى المنشآت الكبيرة فأن حركة الشيكات الواردة يتم إثباتها تفصيلا فى يومية المقبوضات ويقتصر الاثبات فى اليومية العامة على الاجماليات الشهرية لها ، كما سيرد تفصيلا فى الفصل التالى .

٤ ـ المعالجة المحاسبية لأوراق القبض :

تعتبر أوراق القبض ظاهرة طبيعية فى المنشآت والشركات التى تمارس نشاط البيع بالتقسيط وتلك التى تكون فيها فترة الائتمان الممنوحة لعملائها طويلة . وتفضل أوراق القبض على الحسابات الشخصية المفتوحة للعملاء فى مثل هذه الأحوال وغيرها لأنها تمثل مستندا كتابيا له ميزات قانونية فى إثبات الدين من ناحية ، كما أنها قابلة للتحويل إلى نقدية عن طريق الخصم أو التحصيل فى البنوك من ناحية ثانية ، كما يترتب على بعضها إكتساب المنشأة لفوائد دائنة من ناحية ثالثة. وعادة ماترتبط أوراق القبض بسياسة البيع الآجل . وتنطوى أوراق القبض فى مصر على الكمبيالات والسندات الاذنية التى تكون المنشأة هى المستفيد فيها . وقد تحصل المنشأة على أوراق القبض عند قيام عملية البيع الآجل ، أو قد تحصل

عليها من العملاء سدادا لأرصدتهم الشخصية المدنية لديها .

فاذا افترضنا مثلا أن منشأة السعادة باعت بضاعة بمبلغ ٥٢٠٠ جنيه في ١٩٨٠/٨/١ مقابل سحب كمبيالة على العميل محمد عبد الغنى في نفس التاريخ والذى قام بقبولها وتستحق السداد في ١٩٨٠/٩/١ ، كما حصلت في ٨/٢ على سند إذني محرر بمعرفة العميل محمود مراد بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه يستحق بعد شهرين سدادا لرصيد حسابه المدين لدى المنشأة فان القيود تكون كالآتى :

٥٢٠٠	٥٢٠٠	من حـ/ أوراق القبض إلى حـ/ المبيعات كمبيالة رقم ... بتاريخ ٨/١ تستحق في ٩/١ مسحوبة على العميل محمد عبد الغنى سدادا لفاتورتنا رقم ... بتاريخ ١٩٨٠/٨/١ .	١٩٨٠/٨/١
٢٥٠٠	٢٥٠٠	من حـ/ أوراق القبض إلى حـ/ العملاء - حـ/ محمود مراد سند إذني رقم ... بتاريخ ٨/٢ يستحق في ١٠/٢ صادر من العميل سدادا لرصيد حسابه لدينا .	١٩٨٠/٨/٢

هذا ويمكن توسيط حساب العملاء في كل الأحوال . ففي حالة كمبيالة محمد عبد الغنى كان من الممكن إثبات عملية البيع بجعل حساب العميل مدينا وحساب المبيعات دائنا ، ثم إثبات الحصول على الكمبيالة بجعل حـ أوراق القبض مدينا

وحساب العميل دائنا . والواقع أنه يفضل توسيط حساب العملاء في شأن الحصول على أوراق القبض كوسيلة للاثبات الدفترى لمقابل الوفاء .

وتجرى هذه القيود عادة في اليومية العامة في المنشآت الصغيرة التي لا تمسك يومية مساعدة لأوراق القبض بينما تثبت تفاصيلها في المنشآت الكبيرة في هذه اليومية المساعدة كما سيرد تفصيلا في الفصل التالى .

٤ ـ ١ - المعالجة المحاسبية للتصرف في أوراق القبض :

وعندما تحصل المنشأة على أوراق القبض فهى تستطيع أن تتخذ في شأنها أى من الاجراءات التالية : (١) الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق وتحصيلها ، (٢) إيداعها في البنك لتحصيلها في تاريخ الاستحقاق لحساب المنشأة ، (٣) خصمها لدى أحد البنوك والحصول على قيمتها نقداً ، (٤) تظهيرها للغير وفاء بالتزاماتها قبله (٥) إيداعها بأحد البنوك كضمان للحصول على قرض .

(١) وإذا ما احتفظت المنشأة بأوراق القبض حتى تاريخ الاستحقاق وقامت بتحصيلها فعلا فأن قيد التحصيل يكون كالآتى :

٥٢٠٠		من ح/ النقدية (بالصندوق أو البنك)	١٩٨٠/٩/١
	٥٢٠٠	إلى ح/ أوراق القبض	
		تحصيل الكمبيالة المسحوبة على العميل	
		محمد عبد الغنى	

(٢) أما إذا أودعت المنشأة الأوراق بالبنك للتحصيل لحسابها في تاريخ الاستحقاق ، فأن القيود تكون كالآتى :

— عند إيداع الورقة بالبنك للتحصيل :

٢٥٠٠		من ح/ أوراق القبض برسم التحصيل	١٩٨٠/٨/٣
	٢٥٠٠	إلى ح/ أوراق القبض	
		ايداع السند الاذنى الصادر من محمود	
		مراد بالبنك للتحصيل .	

وعادة ما يحصل البنك فى هذه الحالة على مقابل قيامه بتحصيل الورقة نيابة عن المنشأة يطلق عليها من جهة نظر المنشأة مصاريف تحصيل أوراق القبض . فاذا قام البنك بتحصيل السند الاذنى فى تاريخ الاستحقاق وأضاف قيمته لحساب المنشأة لديه بعد خصم مصاريف تحصيل قدرها خمسة جنيهات مثلا ، فان القيد يكون كالآتى :

— عند التحصيل :

		من مذكورين	
٢٤٩٥		ح/ النقدية بالبنك	
		ح/ مصاريف تحصيل أوراق القبض	٨٠/١٠/٢
	٢٥٠٠	إلى ح/ أوراق القبض	
		تحصيل السند الاذنى الصادر من محمود	
		مراد إشعار إضافة رقم ... بتاريخ	
		٢/ ١/ ١٩٨٠ .	

(٣) وإذا ماقامت المنشأة بخصم أو قطع أورق القبض للحصول على قيمتها نقدا فى الحال أو فى أى تاريخ سابق لتاريخ الاستحقاق لحاجتها للنقدية مثلا ، فان البنك فى هذه الحالة يقوم بخصم الورقة طبقاً لأسعار الفائدة السائدة فى السوق للاقراض عند قيام العملية . ويرتبط قبول البنك لخصم أوراق القبض التى

تقدمها له المنشأة بالسمعة التجارية والمركز المالى لكل من المسحوب عليه أو المدين والمستفيد .

ويترتب على خصم (أو قطع) الأوراق التجارية إنتقال ملكيتها البنك مع بقاء المنشأة مسئولة تضامنيا مع المدين بقيمة الورقة قبل البنك حتى يتم التحصيل .

فاذا أفترضنا أن منشأة السعادة قد قامت بخصم الكمبيالة المسحوبة على محمد عبد الغنى لدى بنك الاسكندرية بسعر خصم قدره ١٢ ٪ سنويا فان قيد إثبات خصم الورقة لدى المنشاة يكون كالآتى : —

	من مذكورين		
٨/١	ح/ النقدية (بالصندوق أو البنك)		٥١٤٨
	ح/ مصاريف خصم (قطع) أوراق القبض		٥٢
	الى ح/ أوراق القبض	٥٢٠٠	
	إثبات خصم الكمبيالة بمصاريف خصم لمدة شهر		
	$٥٢٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{١}{١٢} = ٥٢$ جنيه		

(٤) أما إذا قامت المنشأة بتظهير الورقة للغير سدادا لإلتزام عليها ، كأن تقوم بتظهيرها لأحد الموردين أو الدائنين ، فان ملكية الورقة تنتقل للمظهر اليه مع بقاء مسئولية المنشأة تضامنيا مع المسحوب عليه أو المدين قبل المظهر إليه حتى يتم سداد قيمة الورقة . فاذا أفترضنا أن منشاة السعادة قد قامت بتحويل السند الأذنى الذى حرره العميل محمود مراد الى المورد سعيد عبد الجواد سدادا لرصيد حسابه الدائن فى دفاتر المنشأة فان القيد يكون كالآتى : —

٢٥٠٠		من ح/ الموردين ـ سعيد عبد الجواد	٨/٢
	٢٥٠٠	إلى ح/ أوراق القبض	

(٥) وإذا قامت المنشأة بتقديم أوراق القبض إلى أحد البنوك كضمان لحصولها على قرض أو تسهيلات ائتمانية من البنك ، فيلزم فى هذه الحالة أن تكون الاوراق المقدمة كضمان من الدرجة الاولى من حيث يسار وسمعة المدين ولايتجاوز تاريخ استحقاقها ستة أشهر . ولا يقوم البنك باقراض قيمة الورقة بالكامل . وتختلف حدود القيمة السلفية للورقة من بنك إلى آخر ومن عميل (البنك) إلى آخر ، وهى عادة ماتتروح بين ٧٠ ٪ و ٩٠ ٪ من قيمة الورقة . هذا وعادة ما يقوم البنك بتحصيل الاوراق المودعة لدية كضمان لحساب المنشأة مقابل تقاضى عمولة التحصيل المناسبة ، كما يتقاضى البنك فــوائد على القرض أو التسهيلات الائتمانية الممنوحة للمنشأة بضمان الاوراق عن مدة القرض أو التسهيلات . فاذا افترضنا مثلا أن منشأة التجاره فى الادوات الكهربائية قد قامت بايداع كمبيالة قيمتها ١٠٠٠٠ جنيه مسحوبة على محلات عبد العاطى بتاريخ ١ / ٦ / ١٩٨٠ وتستحق السداد فى ١ / ٩ / ١٩٨٠ لدى البنك الاهلى ضمانا لتسهيلات إئتمانية فى حدود ٨٠٠٠ جنيه ، بسعر فائده سنوية قدره ١٢ ٪ . وبفرض أن البنك قد قام بتحصيل الكمبياله فى تاريخ الاستحقاق مقابل مصاريف تحصيل قدره ١٤ جنيها . فان القيود تكون كالآتى :ـ

ـــ عند تقديم الكمبيالة كضمان :

١٠٠٠٠		من ح/ أوراق القبض برسم التامين	١٩٨٠/٦/١
	١٠٠٠٠	إلى ح/ أوراق القبض	

ـــ عند حصول المنشأه على القرض وإيداعة على حسابها الجارى لدى البنك :

٨٠٠٠		من ح/ النقدية - ح/ جارى بالبنك الأهلى المصرى	١٩٨٠/٦/١
	٨٠٠٠	إلى ح/ القروض الدائنة - قرض البنك الأهلى المصرى	

هذا وقد يمنح البنك تسهيلات ائتمانية للمنشأة فى حدود المبلغ تمكنها من السحب على حسابها الجارى على المكشوف خلال الفترة حتى تاريخ الاستحقاق فى حدود القيمة المصرح بها . وفى هذه الحالة لايستدعى الامر قيام المنشأة باثبات القيد السابق ويكون رصيد حسابها الجارى فى البنك دائنا (أى من الالتزامات) بدلا من كونه مدينا عندما تقوم بسحب شيكات عليه . وفى هذه الحالة تتحمل المنشأه الفوائد على مقدار المتوسط المرجح زمنيا لهذا الرصيد الدائن خلال فترة التسهيلات .

وفى حالة القرض وعند قيام البنك بتحصيل قيمة الكمبيالة واستيفاء قيمة القرض والفوائد ومصاريف التحصيل وإضافة الباقى إلى الحساب الجارى للمنشأه يجرى القيد التالى :

		من مذكورين	
٨٠٠٠		ح/ القروض الدائنة - قرض البنك الأهلى المصرى	١٩٨٠/٦/١
٢٤٠		ح/ الفوائد المدينة	
١٤		ح/ مصاريف تحصيل أوراق القبض	
١٧٤٦		ح/ النقدية-جارى بالبنك الأهلى المصرى	
	١٠٠٠٠	إلى ح/ أوراق القبض برسم التأمين	

		تحصيل قيمة الكمبيالة المودعة فى البنك كضمان القرض وسدد الفوائد على القرض : $٨٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٣}{١٢}$ = ٢٤٠ جنيه وسداد مصاريف التحصيل والقرض وإيداع الباقى فى الحساب الجارى .	

وفى حالة التسهيلات الائتمانية ، وبفرض أن البنك قد فتح تسهيلات فى حدود ٨٠٠٠ جنيه بضمان الورقة خلال ثلاثة أشهر بسعر فائدة ١٢٪ . وبفرض أن المنشأة إستفادت بهذه التسهيلات كالآتى : ٢٠٠٠ جنيه فى ١ / ٦ ، ٢٠٠٠ جنيه فى ١ / ٧ ، ٢٠٠٠ جنيه فى ١ / ٨ ، وقام البنك بتحصيل الكمبيالة فى ١/٩ ، تاريخ الاستحقاق ، فإن حساب الفوائد يكون كالآتى : ـ

على ٢٠٠٠ جنيه لمدة ثلاثة أشهر $= ٢٠٠٠ \times \frac{٣}{١٢} \times \frac{١٢}{١٠٠} = ٦٠$ جنيه

على ٢٠٠٠ جنيه لمدة شهرين $= ٢٠٠٠ \times \frac{٢}{١٢} \times \frac{١٢}{١٠٠} = ٤٠$ جنيه

على ٢٠٠٠ جنيه لمدة شهر $= ٢٠٠٠ \times \frac{١}{١٢} \times \frac{١٢}{١٠٠} = ٢٠$ جنيه

١٢٠ جنيه

ويكون قيد التحصيل كالآتى :

		من مذكورين :	
٩٨٥٦		حـ/ النقدية - جارى بالبنك الأهلى المصرى	١٩٨٠/٩/١
١٣٠		حـ/ الفوائد المدينة	
١٤		حـ/ مصاريف تحصيل أوراق القبض	
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ أوراق القبض برسم التأمين	

ويترتب على ذلك أن يصبح رصيد الحساب الجارى مدينا بمبلغ ٢٨٥٦ جنيه بدلا من كونه دائناً (مكشوفا) بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه .

٤ - ب - تحصيل أوراق القبض قبل موعد الاستحقاق ورفضها وتجديدها فى حالة التوقف عن السداد :

افترضنا فى الحالات الخمس السابقة أن أوراق القبض يتم تحصيلها فى موعد استحقاقها بالضبط الأمر الذى يستلزم أن يكون المدين أو المسحوب عليه موسرا وقادرا وحسن النية فى ذلك التاريخ . وبالتالى فأثبات التحصيل كان يظهر فى دفاتر المنشأة إذا ما احتفظت بأوراق القبض لديها لتحصيلها أو إذا ما أوسلتها البنك للتحصيل بالنيابة عنها أو إذا ما أقترضت بضمانها من البنك . أما فى حالة خصم الورقة (أو قطعها) فى البنك ، أو تظهيرها للغير فان عملية السداد فى تاريخ الاستحقاق لاتظهر فى دفاتر المنشأة وإنما تظهر فى دفاتر من انتقلت ملكية الورقة إليه .

وقد يرغب المدين أو المسحوب عليه ورقة القبض فى بعض الأحوال أن يقوم بسداد قيمة الورقة قبل موعد إستحقاقها مقابل حصوله على مايسمى بخصم تعجيل الدفع . ويمثل هذا الخصم قيمة الفوائد المستحقة على مبلغ الورقة من تاريخ

السداد المبكر حتى تاريخ الاستحقاق . وهى تماثل فى طبيعتها مصاريف الخصم (أو القطع) لدى البنك بسعر الفائدة الذى يتفق عليه المدين مع المستفيد التى تقع الورقة فى حيازته وملكيته. فاذا كانت منشأة النجاح قد حصلت على سند إذنى من دار الشروق بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه يستحق بعد شهرين وأتفق الطرفان على أن تسدد دار الشروق قيمة السند قبل موعد الاستحقاق بشهر مقابل الحصول على خصم بواقع ٢٪ فان قيد السداد يكون كالآتى :

		من مذكورين
١٩٦٠		حـ/ النقدية (بالصندوق أو البنك)
٤٠		حـ/ مصاريف خصم تعجيل الدفع
	٢٠٠٠	إلى حـ/ أوراق القبض (إذا كانت الورقة فى حيازة المنشأة)
		أو الى حـ/ أوراق القبض برسم التحصيل (إذا كانت الورقة مودعة فى البنك للتحصيل)
		أو الى حـ/ أوراق القبض برسم التأمين (إذا كانت الورقة مودعة كضمان للاقتراض)

ذلك مع مراعاة إثبات مصاريف التحصيل فى حالة قيام البنك بتحصيل الورقة وإثبات الفوائد المدنية فى حالة إيداع الورقة برسم التأمين .

أما إذا توقف المسحوب عليه أو المدين عن سداد قيمة ورقة القبض فى تاريخ الاستحقاق ، فانه يصبح من الواجب على من تقع الورقة فى حيازته إتخاذ الاجراءات القانونية اللازمة لحماية حقوقه أو حقوق الاصيل المستفيد منها .ويتم ذلك باثبات إمتناع المدين عن السداد بعمل بروتستو عدم الدفع فى قلم المحضرين فى المحكمة التجارية التى يقع فى دائرتها محل المدين فى المواعيد القانونية المحدده . وبالتالى فان عمل البروتستو يقع على عاتق الساحب أو المستفيد الاول فى حالة إحتفاظه بالورقة للتحصيل . ويقع على عاتق البنك لحساب المستفيد الأول إذا

كانت الورقة مودعة لديه للتحصيل ويتقاضى البنك كل ما يتحمله من مصاريف لعمل البروتستو بالخصم على حساب المستفيد لديه. وتقع على عاتق البنك ضمانا لحقوقه إذا كانت الورقه مسودعة لديه برسم التأمين أو إذا كانت مخصومة (مقطوعة) لديه ثم يحمل حساب الساحب أو المستفيد المودع أو الخاصم لديه بقيمة الورقة مضافا اليها مصاريف البروتستو . أما إذا كانت الورقة قد تم تظهيرها للغير فيقع على عاتق هذا الغير الذى تقع فى حيازته الورقـــة القيام باجراءات البروتستو ثم يحمل المحول منه الورقه بقيمتها مضافا اليها المصاريف . وفى كل الأحوال الخمسة السابقة يلزم أن تقوم المنشأة الساحبة للورقة أو المستفيدة الأولى منها باثبات توقف المدين عن السداد بجعل حسابه لديها مدينا مقابل قيمة الورقة ومصاريف البروتستو بصرف النظر عن من قام بسدادها ، ويكون الطرف الدائن للقيد متلائما مع كل حالة . فاذا أفترضنا مثلا أن منشأة السعادة قد قامت بسحب الكمبيالات التالية على بعض عملائها فى ١ / ٥ / ١٩٨٠ وتصرفت فيها كالآتى :

رقم الكمبيالة	المبلغ	المسحوب عليه	تاريخ الاستحقاق	التصرف
١	٢٠٠٠	عبد السميع	١٩٨٠/٦/١	أحتفظت بها للتحصيل
٢	٢٥٠٠	عبد الستار	١٩٨٠/٧/١	أودعت فى البنك للتحصيل
٣	١٧٥٠	عبد الغفار	١٩٨٠/٦/١	خصمت فى البنك
٤	٣٠٠٠	عبد الواحد	١٩٨٠/٧/١	حولت للمورد حسنين
٥	١٠٠٠٠	عبد الموجود	١٩٨٠/٩/١	أودعت فى البنك ضمانا لتسهيلات

وبفرض أن جميع هؤلاء العملاء قد توقفوا عن السداد ، وبلغت مصاريف البروتستو على الكمبيالات الخمس على التوالى ١٠ جنيه ، ١٢٠ جنيه ، ٨٠ جنيه ، ١٥ جنيه ، ٣٥ جنيه ، فان إثبات التوقف فى دفاتر منشأة السعادة يكون كالآتى :

١٠		من حـ/ مصاريف البروتستو	١٩٨٠/٦/١
	١٠	الى حـ/ النقدية بالصندوق	
		إثبات سداد مصاريف البروتستو على كمبيالة عبد السميع	

٢٠١٠		من حـ/ العميل عبد السميع	١٩٨٠/٦/١
		إلى مذكورين	
	٢٠٠٠	حـ/ أوراق القبض	
	١٠	حـ/ مصاريف البروتستو	

١٧٥٨		من حـ/ العميل عبد الغفار	
	١٧٥٨	إلى حـ/ البنك جارى	
		إثبات توقف عبد الغفار عن سداد الكمبيالة المخصومة وتحميله بمصاريف البروتستو	١٩٨٠/٧/١

٢٥١٢		من حـ/ العميل عبد الستار	
		إلى مذكورين	
	٢٥٠٠	حـ/ اوراق القبض برسم التحصيل	١٩٨٠/٧/١
	١٢	حـ/ النقديه ـ بالبنك جارى	
		إثبات توقف عبد الستار عن سداد الكمبيالة المودعة فى البنك للتحصيل وتحميله بمصاريف البروتستو	

٢٠١٥		من ح/ العميل عبد الواحد	١٩٨٠/٧/١
	٢٠١٥	إلى ح/ المورد حسنين	
		اثبات توقف عبد الواحد عن سداد الكمبيالة المحولة للمورد حسنين وتحميله بمصاريف البروتستو الذى حملنا بها حسنين	

١٠٠٣٥		من ح/ العميل عبد الموجود	١٩٨٠/٩/١
		إلى مذكورين	
	١٠٠٠٠	ح/ أوراق القبض برسم التأمين	
	٣٥	ح/ النقدية ـ بالبنك جارى	
		إثبات توقف عبد الموجود وتحميله بمصاريف البروتستو التى حملنا بها البنك.	

ويترتب على توقف المسحوب عليه أو المدين عن سداد الأوراق التجارية إما إعلان إفلاسه أو الاتفاق مع الساحب أو المستفيد بتجديد الورقة ومد أجل إستحقاقها بقيمة إجمالى الدين والمصاريف مضافا إليها فوائد التأخير عن مدة التجديد ، أو السداد الجزئى لقيمة الدين وتجديد الورقة بما يتبقى والفوائد التى تستحق عليه . وسوف نتناول المعالجة المحاسبية لحالة الافلاس أولا ثم اليه بحالة التجديد الكلى أو الجزئى .

ويترتب على إعلان أفلاس المدين إستحقاق جميع ديونه ، وقيام المحكمة التجارية بتعيين مصفى لتصفية أعمال المفلس وأصوله ، وتوزيع حصيلة التصفية على الدائنين إذا كان المفلس معسرا أو سداد ديونه إذا كان المفلس موسرا ،

ومعنى إعسار المفلس هو عدم كفاية حصيلة التصفية لسداد ديونه بالكامل ، وفى هذه الحالة توزع حصيلة التصفية على الدائنين طبقاً لأولويات معينة ثم بالنسبة والتناسب . فإذا أفترضنا مثلا أنه قد تم أعلان أفلاس عبد السميع ووجد أنه معسرا ، وحدد المصفى نسبة إستيفاء الديون بنسبة ٦٠ ٪ ، وسدد للدائنين على هذا الأساس ، فأن القيد فى دفاتر منشأة السعادة يكون كالآتى :

		من مذكورين		
١٢٠٦		ح/ النقدية ـ بالبنك أو الصندوق		
٨٠٤		ح/ مخصص الديون المشكوك فيها		
	٢٠١٠	إلى ح/ العميل عبد السميع		
		إثبات إفلاس عبد السميع وحصولنا على ٦٠ ٪ من أصل الكمبيالة والمصاريف		

أما إذا كان المفلس موسرا فأن هذا يعنى أن حصيلة التصفية تكفى أو تزيد عن سداد جميع الدئنين بكامل الدين . فاذا أفترضنا مثلا أن العميل عبد الواحد قد أعلن أفلاسه و كان موسرا فأن منشأة السعادة ، عندما يتم التوقف عن سداد الكمبيالة المحولة للمورد حسنين . تقوم هى بسداد المستحق للمورد بجعل حسابه مدينا و حساب النقدية دائنا ، ثم عندما يقوم المصفى بسداد مستحقاتها قبل عبد الواحد تجعل حساب النقدية مدينا وحساب العميل عبد الواحد دائنا.

وإذا إتفق أطراف الورقة التجارية على تجديدها ومد أجل الاستحقاق وعدم إعلان افلاس المدين فأن عملية التجديد قد تنصب على كامل الدين والفوائد أو على جزء منه. فاذا أفترضنا مثلا أن منشأة السعاده قد إتفقت مع عبد الستار على تجديد الكمبيالة بمقدار المستحق عليه لمدة ثلاثة أشهر تنتهى فى ١/١٠/٨٠ بسعر فائدة ١٢ ٪ سنويا فأن قيد التجديد يكون مماثلا لقيد سحب كمبيالة جديدة بجملة المستحق

مضافا إليه الفوائد، مع ضرورة إثبات الفوائد الدائنة. ذلك مع مراعاة أن الكمبيالة القديمة يتم إلغائها نتيجة إثبات قيد التوقف عن السداد الوارد بعاليه . ويكون قيد إثبات الكمبيالة الجديدة كالآتي :

٢٥٨٧ر٣٦		من حـ/ أوراق القبض	
		إلى مذكورين	
	٢٥١٢ر—	حـ/ العميل عبد الستار	
	٧٥ر٣٦	حـ/ الفوائد الدائنة — فوائد تجديد كمبيالات .	
		إثبات تجديد كمبيالة عبد الستار بالأصل ومصاريف البروتستو وفوائد تجديد $٢٥١٢ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٣}{١٢} = ٧٥ر٣٦$ جم	

ولا يختلف التجديد الجزئي عن التجديد الكلي إلا فيما يختص بالمبلغ النقدي والذي يحمل به حساب النقدية مدينا بدلا من حساب أوراق القبض، كما أن فوائد التجديد تحسب على ما تبقى بعد ذلك من رصيد مدين في حساب العميل وتضاف لهذا الرصيد لتتحدد قيمة الكمبيالة الجديدة .

٥ - المعالجة المحاسبية لأوراق الدفع :

تنطوي أوراق الدفع على الكمبيالات المسحوبة على المنشأة بمعرفة دائنيها أو السندات الاذنية التي تحررها المنشأة لحساب هؤلاء . وأوراق الدفع دائنة بطبيعتها حيث تمثل إحلال الالتزامات الشخصية للمنشأة قبل الغير بالتزامات ثابتة بموجب أوراق تجارية كما سبق وذكرنا . وعندما تقبل المنشأة ورقة دفع مسحوبة عليها أو تحرر سنداً إذنياً لحساب الغير فإن الطرف الدائن من القيد يكون حـ/أوراق

الدفع. أما الطرف المدين فقد يختلف طبقا للسبب فى خلق الورقة . فقد يكون المشتريات أو مخزون البضائع إذا تم سحبها أو اصدارها عند الشراء ، أو قد يكون الطرف المدين فيها أى أصل من الأصول التى يتم الوفاء بقيمتها مقابل أوراق دفع ، الا أنه قد جرت العادة أن يخصص حساب أوراق الدفع للاوراق التجارية التى لا تتجاوز مدتها سنة والتى عادة ماترتبط بعمليات شراء البضائع . ولنفرض مثلا أن منشأة التوفيق لخدمة الأجهزة الكهربائية قد قامت فى ٨٠,٤/١ بالعمليات التالية : (١) اشترت أدوات كهربائية لأغراض الاتجار فيها من المحلات العامة للكهرباء بمبلغ ١٣٥٠ جنيها سددت منها نقداً ٦٥٠ جنيها وحررت بالباقى سنداً اذنيا يستحق بعد شهر ، (٢) قبلت كمبيالة مسحوبة بمعرفة المورد هلال سداداً لرصيد حسابه البالغ ٢٤٠ جنيها يستحق بعد شهرين .

وتكون القيود اللازمة لاثبات هذه العمليات فى دفاتر منشأة التوفيق كالآتى :

١٣٥٠		من حـ/ المشتريات أو مخزون البضاعة	٨٠/٤/١
		إلى مذكورين	
	٦٥٠	حـ/ النقدية ـ بالبنك أو الصندوق	
	٧٠٠	حـ/ أوراق الدفع	
		إثبات شراء بضاعة وإصدار سند أذنى سدادا لجزء من القيمة بمبلغ ٧٠٠ جنيه يستحق بعد شهر .	
٢٤٠		من حـ/ الموردين ـ المورد هلال	
	٢٤٠	إلى حـ/ أوراق الدفع .	
		قبولنا الكمبيالة المسحوبة علينا سدادا لرصيد حساب المورد وتستحق بعد شهرين	

وإذا توقفت المنشأة عن سداد أوراق الدفع فى مواعيد الاستحقاق فأنها تتحمل مصاريف البروتستو وتكون عرضة لاشهار إفلاسها ما لم تقم بالوفاء أو الاتفاق مع الدائن على تجديد الورقة . فاذا افترضنا مثلا أن منشأة التوفيق توقفت من دفع قيمة السند الأذنى المستحق عليها فى ١ ,٥ ,٨٠ للمحلات العامة وقامت الأخيرة بتحرير البروتستو والبالغ مصاريفه ٧ جنيه ، ثم اتفق الطرفان على تجديد السند بقيمة الأصل والمصاريف مضافا إليها فائدة بواقع ١٢ ٪ سنويا لمدة شهرين فأن قيود التوقف والتجديد تكون فى دفاتر منشأة التوفيق كالآتى :

		من مذكورين :	
٧٠٠ر٠٠		حـ/ أوراق الدفع	٥/١
٧ر—		حـ/ المصاريف القضائية	
	٧٠٧ر—	إلى حـ/ الموردين ـ المحلات العامة للكهرباء	
		إثبات توقفنا عن سداد السند الاذنى المستحق فى ١/٥ وتحملنا لمصاريف البروتستو	

١٤ر١٤		من حـ/ الفوائد المدينة ـ فوائد تجديد أوراق دفع	
	١٤ر١٤	إلى حـ/ الموردين ـ المحلات العامة الكهرباء	٥/١
		تحملنا لفوائد تجديد السند لمدة شهرين بواقع ١٢٪ ٧٠٧ × ١٢/١٠٠ × ٢/١٢ = ١٤ر١٤ جم	

١٤ر٧٢١	١٤ر٧٢١	من حـ/ الموردين - المحلات العامة إلى حـ/ أوراق الدفع . تجديد السند الأذنى بالرصيد المستحق علينا للمحلات العامة بتاريخ إستحقاق ٨٠/٧/١	٥/١

أما إذا تم إعلان افلاس المنشأة فأن سداد رصيد الدائنين يتم بمعرفة المصفى طبقا لحالة يسارها أو إعسارها بعد تحقق حصيلة التصفية ، وهو موضوع نتناوله تفصيلا فى دراستنا المتقدمة للمحاسبة .

هذا ويراعى أن أوراق الدفع من وجهة نظر المحرر أو المسحوب عليه القابل المدين هى أوراق قبض من وجهة نظر الساحب أو المستفيد أو المحول إليه الورقة. وبالتالى فان قيام المستفيد من أوراق الدفع بتحويلها للغير أو بايداعها فى البنك للتحصيل أو بخصمها فى البنك أو إيداعها فى البنك برسم التأمين لا تؤثر فى حسابات المدين القابل للكمبيالة أو محرر السند ، والتى تعتبر هذه الأوراق من وجهة نظره بمثابة أوراق دفع كما يتضح من المثال العام التالى :

٦ - مثال عام عن المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية فى ظل عدم امساك يوميات مساعدة :

قامت المحلات العامة التجارة ببيع بضاعة يبلغ سعر بيعها ٣٢٥٠٠ جنيه وتكلفتها ٢٥٠٠٠ جنيه إلى محلات العمروسى وذلك فى ١٩٨٠/٦/٢٣ . وفى ٧/١ قبل العمروسى الكمبيالات التالية المسحوبة بمعرفة المحلات العامة سداداً لرصيد حسابه المدين طرفها .

(١) الكمبيالة الأولى بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه تستحق فى ٨/١ وقد احتفظت بها المحلات العامة للتحصيل .

(٢) الكمبيالة الثانية بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه تستحق في ١/٩ وقد خصمت في البنك بمعدل ١٢٪ سنويا .

(٣) الكمبيالة الثالثة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه تستحق في ١/١٠، وقد أودعت في البنك ضمانا لتسهيلات ائتمانية في حدود ١٢٠٠٠ جنيه بمعدل فائدة ١٢٪ سنويا . وقد قامت المحلات العامة بسحب المبلغ على دفعتين الأولى بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه في ٧/١٥ والثانية بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه في ٨/١٥ وذلك بشيكات سدادا لحساب بعض الموردين .

(٤) الكمبيالة الرابعة بباقي الرصيد وقدرة ٦٥٠٠ جنيه تستحق في ١٠/١٥ وقد تم تظهيرها للمورد عادل عبد الفتاح سداد لرصيد حسابه .

وقد قامت محلات العمروسي بسداد الكمبيالتين الأولى والثانية في تواريخ إستحقاقها وتوقفت عند سداد الثالثة حيث بلغت مصاريف البروتستو ٣٦ جنيه ، واتفقت مع المحلات العامة على سداد ٥٠٠٠ جنيه والمصاريف نقدا وتجديد الكمبيالة بالباقي لمدة ثلاثة أشهر بسعر فائدة ١٥٪ سنويا . وتوقفت عن سداد الكمبيالة الرابعة وتم تجديدها لمدة شهرين بنفس سعر الفائدة ، وبلغت مصاريف البروتستو ١٤ جنيها . وسوف نوضح المعالجة المحاسبية للعمليات السابقة في دفاتر كل من المحلات العامة للتجارة ، محلات العمروسي والمورد عادل عبد الفتاح .

أولا : في دفاتر المحلات العامة للتجارة :

٣٢٥٠٠		من حـ/ العملاء - محلات العمروسي	٦/٢٣
	٣٢٥٠٠	الى حـ/ المبيعات	
٢٥٠٠٠		من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	٦/٢٣
	٢٥٠٠٠	الى حـ/ مخزون البضاعة	

٤٢٥٠٠		من حـ/ أوراق القبض	٧/١
	٤٢٥٠٠	إلى حـ/العملاء ـ محلات المعروسى	
		قبول المعروسى الكمبيالات المسحوبة	
		عليه سداداً لرصيد حسابه .	
		من مذكورين	
٤٩٠٠		حـ/ النقدية ـ جارى بالبنك	
١٠٠		حـ/مصاريف خصم (قطع) أوراق القبض	٧/١
	٥٠٠٠	إلى حـ/ أوراق القبض	
		خصم الكمبيالة المسحوبة على محلات	
		المعروسى استحقاق ٩/١ فى البنك بمعدل	
		١٢ ٪ لمدة شهرين	
١٥٠٠٠		من حـ/ أوراق القبض برسم التأمين	
	١٥٠٠٠	إلى حـ/ أوراق القبض	٧/١
		إيداع الكمبيالة إستحقاق ١٠/١ على	
		محلات المعروسى بالبنك ضماناً	
		لتسهيلات	
٦٥٠٠		من حـ/ الموردين ـ عادل عبد الفتاح	٧/١
	٦٥٠٠	إلى حـ/ أوراق القبض	
		تحويل الكمبيالة إستحقاق ١/١٥ على	
		محلات المعروسى سداداً لحساب المورد	
		عادل عبد الفتاح .	

٩٠٠٠		من حـ/ الموردين	٧/١٥
	٩٠٠٠	إلى حـ/ جارى بالبنك ـ تسهيلات	
٦٠٠٠		من حـ/ النقدية بالصندوق أو البنك	
	٦٠٠٠	إلى حـ/ أوراق القبض	٨/١
		تحصيل الكمبيالة إستحقاق ٧/١ على محلات العمروسى	
٣٠٠٠		من حـ/ الموردين	٨/١٥
	٣٠٠٠	إلى حـ/ جارى بالبنك ـ تسهيلات	
١٥٠٣٦		من حـ/ العملاء ـ محلات العمروسى	١٠/١
		إلى مذكورين:	
	١٥٠٠٠	حـ/ أوراق القبض برسم التأمين	
	٣٦	حـ/ جارى بالبنك ـ تسهيلات	
		إثبات توقف العمروسى عن سداد الكمبيالة استحقاق ١٠/١ وتحميله بمصاريف البروتستو الذى سددها البنك	
٢٧٠		من حـ/ الفوائد المدينة	
	٢٧٠	الى حـ/ جارى بالبنك ـ تسهيلات	١٠/١
		الفوائد المستحق على التسهيلات:	
		$٩٠٠٠ \text{ جنيه} \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٢,٥}{١٢} = ٢٢٥$ جم	
		$٣٠٠٠ \text{ جنيه} \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{١,٥}{١٢} = ٤٥$ جم	

١٢٣٠٦		من حـ/ جارى بالبنك ـ تسهيلات	١٠/١
	١٢٣٠٦	إلى حـ/ النقدية بالبنك جارى	
		سداد رصيد التسهيلات الممنوحة لنا خصما على حسابنا الجارى العادى	
		من مذكورين	
٥٠٣٦		حـ/ النقدية بالبنك أو الصندوق	
١٠٣٧٥		حـ/ أوراق القبض	
		إلى مذكورين	١٠/١
	١٥٠٣٦	حـ/ العملاء ـــ محلات العمروسى	
	٣٧٥	حـ/ الفوائد الدائنة ـــ فوائد تجديد أوراق القبض	
		تسوية الكمبيالة المرفوضة وتجديدها بما لم يسدد نقدا	
٦٥٢٤		من حـ/ العملاء ـــ محلات العمروسى	١٠/١٥
	٦٥١٤	إلى حـ/ الموردين ـ عادل عبد الفتاح	
		إثبات توقف العمروسى عن سداد الكمبيالة استحقاق ١٠/١٥ المحولة لعادل عبد الفتاح وتحميله مصاريف البروتستو .	
٦٥٢٤		من حـ/ الموردين ـ عادل عبد الفتاح	
	٦٥٢٤	الى حـ/ النقدية بالبنك أو الصندوق	١٠/١٥
		سداد رصيد المورد عادل عبد الفتاح	

٦٦٨٧ر١		من حـ/ أوراق القبض	١٠/١٥
		الى مذكورين	
	٦٥٢٤ر——	حـ/ العملاء ـ محلات العمروسى	
	١٦٣ر١	حـ/ الفوائد الدائنة ـ فوائد تجديد أوراق القبض	
		تجديد الكمبيالة إستحقاق ١٠/١٥ بفوائد تأخير لمدة شهرين .	

ثانيا : فى دفاتر محلات العمروسى :

٢٢٥٠٠		من حـ/ المشتريات أو مخزون البضائع	٩/٢٢
	٢٢٥٠٠	الى حـ/ الموردين ـ المحلات العامة التجارة	
٢٢٥٠٠		من حـ/ الموردين ـ المحلات العامة التجارة	٧/١
	٢٢٥٠٠	إلى حـ/ أوراق الدفع	
٦٠٠٠		من حـ/ أوراق الدفع	٨/١
	٦٠٠٠	إلى حـ/ النقدية بالصندوق أو البنك	
		سداد الكمبيالة إستحقاق ٨/١ للمحلات العامة	
٥٠٠٠		من حـ/ أوراق الدفع	٩/١
	٥٠٠٠	إلى حـ/ النقدية بالصندوق أو البنك	
		سداد الكمبيالة إستحقاق ٩/١ المسحوبة بمعرفة المحلات العامة .	

	من مذكورين		
	ح/ أوراق الدفع		١٥٠٠٠
١٠/١	ح/ المصاريف القضائية		٣٦
	إلى ح/ الموردين ـ المحلات العامة	١٥٠٣٦	
	التجارة		
	من ح/ الفوائد المدينة ـ فوائد تجديد		٢٧٥
	أوراق دفع		
	إلى ح/ الموردين ـ المحلات العامة	٢٧٥	
١٠/١	التجارة		
	الفوائد على تجديد الورقة إستحقاق		
	١٠/١ جزئيا لمدة ثلاثة أشهر بسعر فائدة		
	١٥ ٪ على ١٠٠٠٠ جنيه		
	من ح/ الموردين ـ المحلات العامة للتجارة		١٥٤١١
	الى مذكورين		
١٠/١	ح/ أوراق الدفع	١٠٢٧٥	
	ح/ النقدية بالصندوق أو البنك	٥٠٣٦	
	تجديد ورقة الدفع استحقاق ١٠/١		
	والسداد الجزئي .		

وعليك أن تقوم بأثبات قيود التوقف عن سداد ورقة الدفع الرابعة و تجديدها على نمط القيود الثلاثة السابقة فى ١٤/١٠/١٩٨٠ .

ثالثا : فى دفاتر المورد عادل عبد الفتاح

٦٥٠٠		من حـ/ أوراق القبض	٧/١
	٦٥٠٠	إلى حـ/ العملاء ـ المحلات العامة التجارة	
		كمبيالة استحقاق ١٠/١٥ محولة إلينا	
		من المحلات العامة ومسحوبة على محلات	
		العمروسى .	
٦٥٢٤		من حـ/ العملاء ـ المحلات العامة التجارة	١٠/١٥
		الى مذكورين	
	٦٥٠٠	حـ/ أوراق القبض	
	٢٤	حـ/ النقدية	
		إثبات توقف المسحوب عليه السداد	
		وتحميل العميل بمصاريف البروتستو	
٦٥٢٤		من حـ/ النقدية بالبنك أو الصندوق	
	٦٥٢٤	الى حـ/ العملاء ـ المحلات العامة التجارة	١٠/١٥
		سداد رصيد المحلات العامة التجارة	
		طرفنا .	

هذا ويلاحظ أننا افترضنا أن عادل عبد الفتاح قد احتفظ بالكمبيالة حتى موعد الاستحقاق . وعليك باعداد حسابات الأستاذ اللازمة لكل من المنشآت الثلاثة وترحيل القيود السابقة اليها وفحص تأثير كل منها على هذه الحسابات .

كما يراعى أننا افترضنا فى شأن معالجة الأوراق التجارية بصفة عامة عدم قيام المنشأة بامساك يوميات مساعدة ومن ثم تم إثبات جميع العمليات المتعلقة بها فى اليوميات العامة . أما إذا كان حجم عمليات المنشأة يستدعى ضرورة استخدام اليوميات والدفاتر المساعدة وكان من بين هذه يومية لأوراق القبض وأخرى لأوراق الدفع ، فانه عادة ما يقتصر على استخدام هـــذه اليوميات لاثبات الحصول على الورقة أو إصدارها دون تحويلها أو خصمها أو ايداعها فى البنك

التحصيل أو برسم التأمين ، وهى عمليات يتم إثباتها فى اليومية العامة فى العادة ، كذلك الأمر فيما يتعلق بعمليات التوقف عن السداد واثبات مصاريف البروتستو وفوائد التجديد فهى عادة ما يتم إثباتها فى اليومية العامة كما سيرد تفصيلا فى الفصل القادم .

٧ – الكمبيالة الصورية :

هى ورقة تجارية مسحوبة من شخص على آخر دون أن يكون لها مقابل وفاء حقيقى ، بمعنى أن المسحوب عليه لا يكون مدينا الساحب ، وإنمـا يتفق الطرفان على سحبها وقبولها لغرض خصمها أو الاقتراض بضمانها من البنوك كوسيلة للحصول على نقدية حاضرة ، ولذلك فهى محرمة قانونا .

ولا تختلف المعالجة المحاسبية الكمبيالة الصورية فى دفاتر الساحب والمسحوب عليه عن المعالجة المحاسبية للكمبيالة الحقيقية ، إلا أن على الساحب فى هذه الحالة أن يوفى المسحوب عليه بقيمة الكمبيالة أو ما استفاد به من حصيلتها فى مواعيد الاستحقاق حتى يتمكن من الوفاء بقيمتها للبنك الخاصم أو المقرض .

اسئلة وتمارين

على الفصل الثامن

أولا الاسئلة :

١ — ما هى الشروط الواجب توافرها حتى يصبح كل من الشيك والكمبيالة والسند الأذنى ورقة تجارية .

٢ — بين خطأ أو صواب كل من العبارات التالية فيما لا يزيد عن ثلاثة أسطر لكل :

ا — تعتبر الكمبيالة من إلتزامات الساحب ومن أصول المستفيد .

ب — تعتبر مصاريف التحصيل بمثابة فوائد مدينة مقابل الحصول على ... التحصيل يتحمل بها المدين أو المسحوب عليه .

ج — يترتب على رفض الأوراق التجارية وعدم الوفاء بها فى مواعيد الاستحقاق خسائر للدائن بصرف النظر عن يسار المدين .

د — تعتبر الفوائد على تجديد الأوراق التجارية من بنود المصروفات من وجهة نظر الدائن ومن بنود الايرادات من وجهة نظر المستفيد .

ه — تعتبر أوراق القبض المخصومة أو المودعة برسم التأمين من أصول الساحب أو المستفيد الأول حتى يتم تحصيلها .

ثانيا : التمارين :

التمرين الاول :

فى ١/٢٣ باعت منشأة الشروق إلى منشأة الغروب بضاعة بمبلغ ٥٢٠٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافى ٣٠ يوم ، هذا ولم تستطع منشأة الغروب الوفاء

بقيمة مشترياتها فى المواعيد المحددة . وفى ١/٢ قامت منشأة الشروق بسحب ثلاثة كمبيالات على منشأة الغروب كل منها بمبلغ عشرة آلاف جنيه تستحق الأولى بعد شهر والثانية بعد شهرين والثالثة بعد ثلاثة أشهر ، وذلك على أن تقوم منشأة الغروب بسداد الباقى نقداً وفوراً. فقبلت منشأة الغروب الكمبيالات الثلاثة ، كما سددت نقداً مبلغ ١٤٠٠٠ جنيه ، وحررت بالباقى سنداً يستحق بعد أربعة أشهر لاذن منشأة الشروق . وقد احتفظت منشأة الشروق بالكمبيالة الأولى للتحصيل وأرسلت الثانية للبنك للتحصيل وحصلت على تسهيلات إئتمانية بضمان الثالثة فى حدود ٨٠٪ وبسعر فائدة ١٢٪ قامت بسحبها من البنك فورا ، كما قطعت السند الأذنى فى البنك بنفس سعر الفائدة . وقد قامت منشأة الغروب بالوفاء بالتزاماتها فى مواعيد الاستحقاق .

المطلوب : اثبات العمليات السابقة فى دفاتر كل من منشأة الشروق ومنشأة الغروب وتصوير حسابى أوراق القبض وأوراق الدفع .

التمرين الثانى :

كالأول إلا أن منشأة الغروب قد توقفت عن سداد الكمبيالة الثانية وتم تجديدها لمدة شهر بسعر فائدة ١٢٪ سنويا وبلغت المصاريف القضائية ١٦ جنيها، كما توقفت عن سداد الكمبيالة الثالثة حيث لم تستطع الوفاء بها والكمبيالة الجديدة ، فقامت بسداد الكمبيالة المجددة و ٥٠٪ من الكمبيالة الثالثة مضافا إليها المصاريف التى بلغت ١٨ جنيها . وحررت سندا أذنيا يستحق بعد شهرين بالباقى والفوائد بواقع ١٢٪ سنويا . كما توقفت عن سداد السند الأذنى المقطوع فى البنك وأعلن إفلاسها وحلت جميع ديونها إلا أنها كانت موسرة . وقد بلغت المصاريف القضائية على السند المقطوع المسددة بمعرفة البنك ١٤ جنيه كما بلغت المصاريف القضائية المسددة بمعرفة منشأة الشروق على السند الجديد ٩ جنيهات .

المطلوب : كما هو فى التمرين الأول

التمرين الثالث :

فيما يلي بعض العمليات المختارة من نشاط محلات السمرى عن شهر مارس ١٩٨٠ .

٢ مارس : حصلت على سند إذني من العميل عبدالسميع مؤرخ اليوم يستحق بعد شهرين بمبلغ ٢٢١٢ جنيها يضاف إليها فوائد بواقع ٦٪ تجديدا للكمبيالة التي أستحقت عليه أمس وتوقف عن سدادها والتي بلغت مصاريف البروتستو عليها ١٢ جنيها .

١٠ مارس : حررت سندا إذنيا لبنك الائتمان بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه يستحق بعد ثلاثة أشهر للحصول على قرض بفائدة ١٢٪ سنويا وقد حصلت على حصيلة القطع في نفس اليوم .

١٢ مارس : حولت الكمبيالة التي كانت مسحوبة على محلات الطرابيشي بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه استحقاق ٥/١ إلى المورد عبد العظيم هاشم سدادا لرصيد حسابه الدائن .

١٥ مارس : توقف عبد الرحيم عبد الموجود من سداد الكمبيالة المستحقة عليه بتاريخ اليوم بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه والتي كانت مخصومة في البنك وبلغت مصاريف البروتستو والتحصيل ١١ جنيها منها ٣ جنيه مصاريف تحصيل . وقد قامت محلات السمرى بسداد مستحقات البنك خصما على حسابها الجاري واتفقت مع المدين على قبول سندا أذنيا جديداً بمبلغ ١٠٠٠ جنيه لمدة شهر على أن يسدد الباقي نقدا . وقد تحمل عبدالرحيم فوائد تجديد قدرها ١٠ جنيه في هذه العملية .

٢٠ مارس : حل موعد استحقاق الكمبيالة المسحوبة عليها لصالح المورد عبد العال بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه وأتفقت مع المورد دون إجراءات قضائية على سداد مبلغ ٧٠٠٠ جنيه نقدا وتحرير سند أذني بالباقي يستحق بعد شهرين مع فوائد بواقع ١٢٪ .

٢٥ مارس : حصلت على سند اذنى من العميل السيد وهدان بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه إستحقاق ٥/٢٥ سدادا لرصيد حسابه ، وقد تم إرساله البنك للتحصيل فى نفس اليوم .

٣٠ مارس : حصلت قيمة الكمبيالة إستحقاق اليوم على سعيد عبد الموجود بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه وأخطرها البنك بتوقف عبد الصمد الأسمر عن سداد الكمبيالة المسحوبة عليه ، استحقاق اليوم بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه والتى كانت مودعة بالبنك للتحصيل وسداد مصاريف البروتستو التى بلغت ١٤ جنيه ، كما سددت الكمبيالة المستحقة عليها لمحلات الأسعد بكمبيالة جديدة تستحق بعد شهرين بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه زائدا ٢٢١٥ جنيه نقدا منها ١٥ جنيه فوائد تمديد .

المطلوب : إثبات العمليات السابقة فى دفاتر الاطراف المعنية مع تصوير حسابى أوراق القبض وأوراق الدفع فى كل حالة .

التمرين الرابع

المطلوب استخدام المعلومات الواردة بوجه وظاهر الورقة التالية لاثبات العمليات المتعلقة بها فى دفاتر الأشخاص المذكورين بها :

وجه الورقة

الاسكندرية فى ١ / ١ / ١٩٧٦	مليم جنيه — ر ٢٠٠٠	دمغة

بعد مرور ثلاثة شهور من تاريخه إدفعو لأمر السيد / عبد العزيز عبد الشافى باسكندرية ، مبلغا وقدره ألفين جنيه مصرى لاغير .

والقيمة وصلتنا بضاعة.　　　　محلات الدمنهورى

إلى السيد / محمد الخواجه بالقاهرة　　　　مقبول .

محمد الخواجة ـ القاهرة فى ١٩٧٦/١/١

ظهر الورقة

	وعنا دفع القيمة إلى السيد / محمد محمود
وعنا دفع القيمة إلى بنك القاهرة	بالاسكندرية
بالاسكندرية والقيمة برسم القطع	والقيمة وصلتنا بضاعة
محمد محمود	عبد العزيز عبد الشافى
	الاسكندرية فى ٥ / ١ / ٧٦
	خالص عن بنك القاهرة بالاسكندرية
إمضاء رئيس الكمبيالات	الاسكندرية فى ١ / ٢ / ٧٦

فاذا علمت :

أن الكمبيالة المسحوبة سداداً لثمن بضاعة إشترتها محلات محمد الحواجه من محلات الدمنهورى ، وبضاعة إشترتها محلات الدمنهورى من عبد العزيز عبد الشافى. كما أن التحويل كان سداداً لثمن بضاعة إشتراها عبد العزيز عبد الشافى من محلات محمد محمود ، ويبلغ سعر الخصم ٦ ٪ سنويا .

الفصل التاسع

فى

اليوميات والدفاتر المساعدة

١ — مقدمة :

تناولنا حتى الآن ميكانيكية الإجراءات المحاسبية المؤدية إلى قياس نتائج نشاط المشروع على مدار الفترة المحاسبية وقياس مركزه المالى فى نهايتها لأغراض توصيل المعلومات المفيدة فى هذا الصدد إلى من يهمهم أمر المشروع والتوقف على مدى نجاحه فى تحقيق أهدافه . وقد كان تركيزنا على توصيل الفكرة فى إطار مبسط من الإجراءات المتتابعة والمتصلة دون التعرض إلى الهيكل العام للنظام المحاسبى الذى عادة ما يستخدم فى هذه الأغراض. وعلى هذا الأساس كانت كل العمليات التى يقوم بها المشروع يتم إثباتها فى دفتر واحد لليومية، باعتباره سجل القيد الأولى ، ثم يتم ترحيلها لحسابات الأستاذ العام باعتباره الأداة الرئيسية لتبويب عمليات المشروع .

هذا ولا يستقيم تركيز كل إجراءات تسجيل العمليات التى يقوم بها المشروع فى دفتر واحد مع ظروف ومقتضيات الحياة العملية. فالمشروع الواحد قد يقوم بمئات، إن لم يكن بآلاف العمليات المختلفة التى تتعلق بجوانب نشاطه المتعددة فى يوم واحد ، الأمر الذى يجعل تسجيلها فى دفتر واحد على حسب تسلسلها الزمنى وبالترتيب يتطلب وقتا طويلا دون توفير الظروف الملائمة لتطبيق مبـــدأ التخصص وتقسيم العمل فى هـذا المجال . كما أن تبويب العمليات التى يقوم بهـا المشروع بالصورة التى أوضحناها فى الفصول المتقدمة يؤدى إلى إجمال وتجميع شديد للبيانات التى قد ترغب الإدارة فى التوقف على مشتملاتها فى صورة أكثر

تفصيلا ولذلك كله ، عندما تتعدد عمليات المشروع اليومية وتتنوع بدرجة ملحوظة فإن الأمر يقتضى الإستعانة بمجموعة من دفاتر القيد الأولى بدلا من دفتر واحد ، وبمجموعة من دفاتر الأستاذ بدلا من دفتر واحد ، يخصص كل منها لتسجيل مجموعة متجانسة من العمليات التى يكون لها طبيعة واحدة . وهذا لايعنى الإستغناء عن دفتر اليومية العامة السابق التعرض له والذى يتم فيه تسجيل جميع العمليات التى يقوم بها المشروع بل أن كل مافى الأمر أن التسجيل فى هذا الدفتر يكون فى صورة إجمالية تجميعية للعمليات المتجانسة مع إظهار التفاصيل الخاصة بهذه العمليات فى دفتر أو دفاتر مستقلة . كذلك الأمر فيما يتعلق بحسابات الأستاذ العام ، فهى مازالت تظهر ملخص إجمالى العمليات المتعلقة بكل حساب مع إظهار التفاصيل فى دفاتر تخصص لهذا الغرض .

وسوف نتناول فى هذا الفصل أهم الدفاتر المساعدة (فى المنشآت التجارية) سواء كانت هذه الدفاتر تخصص لعمليات القيد الأولى أو لعمليات التبويب . ويطلق على دفاتر القيد الأولى بخلاف دفتر اليومية العامة اليوميات المساعدة ، ويطلق على دفاتر التبويب بخلاف دفتر الأستاذ العام ، دفاتر الأستاذ المساعدة .

٢ — دفتر يومية المبيعات :

يستخدم هذا الدفتر لإثبات عمليات البيع الآجلة (وفى بعض الأنظمة قد يستخدم لإثبات المبيعات النقدية أيضا كما هو الحال فى النظام المحاسبى الموحد فى جمهورية مصر العربية) . وهو لا يستخدم فى العادة إلا إذا تعددت هذه العمليات بحيث تستوجب فصلها فى دفتر مستقل . ويختلف شكل الدفتر من مشروع إلى آخر على حسب حجم المشروع وتعدد أوجه نشاطه وطبيعة عملياته . ويحتوى الدفتر فى أبسط صورة على خانات توضيح البيانات التى ترد فى العادة فى فواتير البيع . فهو يحتوى على خانة لتاريخ الفاتورة ، وأخرى لإسم العميل ، وثالثة لرقم الفاتورة ، ورابعة للافادة بترحيل القيمة فى حساب العميل المختص

بدفتر الأستاذ ، وخامسة لقيمة الفاتورة . وتمثل هذه الخانات الحد الأدنى الذى يجب أن يتوفر فى يومية المبيعات . ويمكن بعد ذلك أن تضاف الخانات التى تتلاءم مع إحتياجات كل مشروع ، فيمكن مثلا أن تضاف خانات تحليلية لكل صنف من أصناف المبيعات إذا تعددت ، ويمكن أن تضاف خانات أخرى لشروط البيع ، وشروط التسليم ، وما إلى ذلك .

ويمكن أن يتخذ دفتر يومية المبيعات الشكل المبسط التالى :

دفتر يومية المبيعات ‏ ‏ ‏ ‏ ‏ صفحة ١

التاريخ	إسم العميل	رقم الفاتورة	✓	المبلغ	المبيعات		
					صنف ا	صنف و	صنف هـ
أول يناير	حماده حسنين	٧٤/٢٣		٥٢٢ر—	٤١٢ر—	—	١٢٠ر—
«	شركة البارودى للتجارة	٧٤/٢٤		٨٩١ر—	٢٠٠ر—	٦٩١ر—	
«	ابراهيم الاشقر	٧٤/٢٥		١٤٣ر—	٥٣ر—	٢٠ر—	٧٠ر—

ويتم إثبات المبيعات من البضاعة (دون الاصول الاخـــرى) فى يومية المبيعات من واقع فواتير البيع يوما بيوم وبالتفصيل وكما سبق أن ذكرنا ، فإن دفتر يومية المبيعات عادة ما يخصص لعمليات البيع الآجلة ، على أن تسجل العمليات النقدية فى يومية المقبوضات الوارد شرحهـــا فيما بعد . إلا أن هذا لا يمنع تسجيل كل عمليات البيع فى دفتر يومية المبيعات سواء كانت هذه العمليات نقدية أو آجلة بتوسيط حسابات العملاء فى كلتا الحالتين كما هو متبع فى النظام المحاسبى الموحد فى مصر مثلا .

ويلاحظ أن يومية المبيعات يمكن أن تقتصر على الخانات الخمس الاولى الموضحة فى النموذج السابق ، وبذلك فهى تعرض تفاصيل الطرف المدين من قيد المبيعات الآجلة على إعتبار أن الطرف الدائن — وهو المبيعات — معروف

تلقائيا فى هذه الحالة . أما خانات المبيعات الموضحة فى النموذج السابق فهى تمثل الحساب الدائن فى قيد المبيعات الآجلة وعلى هذا الأساس فإن كل قيد فى يومية المبيعات يعنى جعل حساب العميل مدينا بالقيمة ، ويستدعى ترحيل القيمة فى الجانب المدين من حساب ذلك العميل يوما بيوم وبالتفصيل أيضا . أما الطرف الدائن فهو معروف ضمنا بأنه حساب المبيعات فى كل القيود التى يتم إثباتها فى يومية المبيعات . غير أن القيمة لا يتم ترحيلها للجانب الدائن من حساب المبيعات بصورة تفصيلية ، حيث يمثل ذلك تكرارا لما ورد فى يومية المبيعات ليس له ما يبرره ، ويكتفى فى هذا الصدد بأن يتم ترحيل مجموع قيمة المبيعات على فترات دورية منتظمة من واقع مجموع خانة المبالغ (أو خانات الأصناف فى حالة وجودها) الى الجانب الدائن من حساب المبيعات (أو الجانب الدائن من حسابات الأصناف) .

وتتلخص مزايا إستخدام دفتر مستقل لتسجيل عمليات البيع (الآجل) فى حالة تعددها فى الآتى :

١ — الإقتصاد فى إستخدام الدفاتر والأدوات الكتابية حيث يتطلب كل قيد إستخدام سطر واحد يثبت مديونية العميل المدين ، دون الحاجة الى شرح حيث توضح خانات الدفتر ما يغنى بديلا كافيا فى هذا الصدد . والمعروف بديهيا أن الطرف الدائن من كل قيد هو حـ/ المبيعات .

٢ — إمكان إجراء عمليات الترحيل لحسابات العملاء بصورة سريعة وتفصيلية بحيث تصبح أرصدة هذه الحسابات ممثلة لمديونيات العملاء الفعلية بصفة يومية ، تمكن من متابعة عمليات التحصيل وتساعد فى رسم السياسة الإئتمانية .

٣ — الإقتصاد فى الزمن اللازم للترحيل لحساب المبيعات (أو حسابات المبيعات اذا تعددت الأصناف) بصورة تفصيلية ليس لها ما يبررها والإكتفاء بترحيل مجموع المبيعات على فترات دورية .

٤ — إمكانية الإستفادة من تطبيق مبدأ تقسيم العمل فى إدارة الحسابات بصورة أكثر مرونة .

٢ — أ — دفتر أستاذ العملاء ، وحساب اجمالى العملاء :

عندما يستدعى تعدد عمليات البيع الآجل فى المشروع ضرورة إستخدام يومية مستقلة للمبيعات ، فعادة ما يصاحب ذلك تعدد عملاء المشروع بحيث يستدعى الأمر تخصيص دفتر أستاذ مستقل لتوضيح تفاصيل حسابات العملاء . ويطلق على هذا الدفتر « دفتر إستاذ العملاء » ، وهو من الدفاتر المساعدة .

ويخصص فى هذا الدفتر صفحة أو مجموعة من الصفحات لكل عميل من العملاء ، كل على حسب حجم معاملاته مع المشروع وتعددها . ويتم الترحيل الى هذا الدفتر من واقع يومية المبيعات ، وعندما يتم ترحيل قيد معين توضح علامة (✓) فى الخانة المخصصة لذلك فى اليومية . والمفروض أن يتم الترحيل يوميا حتى تظهر أرصدة حسابات العملاء مديونياتهم الفعلية للمشروع حتى تاريخه . والواقع أن بعض الشركات تقوم بالترحيل لحسابات العملاء فى أستاذ العملاء من واقع الفواتير كجزء من نظام الرقابة الداخلية على إجراءات القيد والترحيل المحاسبية ، لتتمكن من اكتشاف أخطاء القيد فى يومية المبيعات فى الوقت المناسب .

ولا يختلف شكل حساب الأستاذ فى دفتر أستاذ العمـــلاء عن الأشكال التقليدية المعروفة والتى سبق أن تعرضنا لإثنان منها . ولو أنه يفضل فى حسابات العملاء إستخدام شكل الحساب ذا الرصيد المستمر ، حتى يمكن التعرف على مقدار مديونية أى عميل فى أى وقت بمجرد النظر الى حسابه فى دفتر الأستاذ .

وإذا قام المشروع بتسجيل عمليات البيع (الآجل) فى يومية مستقلة للمبيعات ، وخصص لحسابات العملاء دفتر أستاذ (مساعد) مستقل ، فإن ذلك لا يعنى إطلاقا الاستغناء عن دفتر اليومية العامة والأستاذ العام فى هذا الصدد فكما سبق

أن ذكرنا أن الترحيل لحساب المبيعات فى الأستاذ العام لا يتم بصورة تفصيلية وانما بصورة إجمالية على فترات متقاربة (عادة كل شهر) وإذا وجد حساب المبيعات فى الأستاذ العام (وهو الحساب الخاص بالطرف الدائن من قيد المبيعات) دون وجود حساب العملاء (وهو الحساب الذى يمثل الطرف المدين من قيد المبيعات الاجلة) فإن ميزان مراجعة حسابات الأستاذ العام لن يتوازن فى هذه الحالة . ولذلك ، ولأغراض فرض الرقابة على الاجراءات المحاسبية أيضا ، يخصص حساب فى دفتر الاستاذ العام لإجمالى العملاء يطلق عليه « حساب اجمالى العملاء » أو « حساب مراقبة استاذ العملاء » . ويتم تجميع يومية المبيعات على فترات دورية (عادة ما تكون كل شهر) ويجرى ترحيل هذا المجموع للجانب المدين من حساب اجمالى العملاء فى الأستاذ العام والجانب الدائن من حساب المبيعات فى الأستاذ العام أيضا . وبذلك يظهر فى الاستاذ العام كل حسابات الميزانية وكل حسابات النتيجة . ولا بد أن يتطابق رصيد حساب اجمالى العملاء فى الأستاذ العام مع مجموع الأرصدة المدينة للعملاء فى دفتر أستاذ العملاء (١) .

ولتوضيح ما تقدم نفترض أن شركة التجارة الحديثة قامت بعمليات البيع الآجل التالية خلال شهر إبريل :

٣/٤ : باعت بضاعة لشركة عمر الأمير بمبلغ ٥٦٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٢١ .

٩/٤ : « « للسيد / احمد محمود « ٤٧٠ « « ٤/٢٧ .

٢٢/٤ : باعت بضاعة لشركة التحرير للتصدير بمبلغ ٧٣٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٣٧ .

٢٩/٤ : باعت بضاعة للسيد / محرم نور الدين بمبلغ ٦٥٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٥١ .

---

(١) نحن نتبع هنا ما يسمى بالطريقة الفرنسية فى معالجة الدفاتر المساعدة والحسابات الإجمالية ، كما سيرد شرحه فى نهاية هذا الفصل .

٤/٣٠ : باعت بضاعة لشركة عمر الأمير بمبلغ ٨٥٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٥٦ .

ويتم اثبات هذه العمليات فى يومية مبيعات شركة التجارية الحديثة كالآتى .

يومية المبيعات

ابريل				
٣	شركة عمر الامير	٤/٢١	✓	٥٦٠ ر—
٩	السيد / احمد محمود	٤/٢٧	✓	٤٧٠ ر—
٢٢	شركة التحرير للتعمير	٤/٢٧	✓	٧٣٠ ر—
٢٩	السيد / محرم نور الدين	٣/٥١	✓	٦٥٠ ر—
٣٠	شركة عمر الأمير	٤/٥٦	✓	٨٥٠ ر—
	مجموع			٢٢٦٠ —

وتظهر حسابات العملاء فى دفتر أستاذ العملاء كالآتى (الأرصدة الموجودة فى الحسابات بتاريخ أول إبريل إفتراضية)

شركة عمر الأمير

أول إبريل	رصيد				٣٢٥٠ ر—
٢	مبيعات بضاعة	٤/٢١	٥٦٠ ر—		٣٨١٠ ر—
٣٠	« «	٤/٥٦	٨٥٠ ر—		٤٦٦٠ ر—

السيد / احمد محمود

أول ابريل	رصيد				—
٩	مبيعات بضاعة	٤/٢٧	٤٧٠ ر-		٤٧٠ ر—

شركة التحرير للتعمير

أول إبريل	رصيد				٥٠ر—
٢٢	مبيعات بضاعة	٤/٣٧	٧٣٠ر—		٧٨٠ر—

السيد / محرم نور الدين

أول إبريل	رصيد				—
٢٩	مبيعات بضاعه	٤/٥١	٦٥٠ر—		٦٥٠ر—

وفى نهاية الشهر يتم تجميع يومية المبيعات ويجرى إثبات القيـد التالى فى دفتر اليومية العامة :

٣ر٢٦٠ من حـ/ إجمالى العملاء

٣ر٢٦٠ الى حـ/ المبيعات

مجموع المبيعات الآجلة عن شهر إبريل طبقا لمجموع يومية المبيعات

ويرحل القيد السابق لحسابى اجمالى العملاء والمبيعات فى دفتر الاستاذ العام كالآتى :

حـ/ اجمالى العملاء

أول إبريل	رصيد				٣ر٣٠٠ر—
٣٠	إلى حـ/ المبيعات		٣ر٢٦٠		٦ر٥٦٠ر—

حـ/ المبيعات

أول إبريل	رصيد (مفترض)				٣٢ر٥٠٠
٣٠	من حـ/ اجمالى العملاء			٣ر٢٦٠	٣٥ر٧٦٠

هذا ويلاحظ أن الرصيد المدين لحساب اجمالى العملاء فى أول أبريل يساوى مجموع الأرصدة المدينة للحسابات الفردية للعملاء فى ذلك التاريخ (٢٥٠ر٣ + ٥٠ = ٣٠٠ر٣) ، كما أن رصيد الحساب الاجمالى فى ٣٠/٤ يساوى أيضا مجموع أرصدة الحسابات الفردية فى ذلك التاريخ (٤٦٦٠+٤٧٠+٧٨٠+٦٥٠= ٥٦٠ر٦). هذا بالضرورة لأن مجموع ما جعلت به الحسابات الفردية للعملاء مدينه خلال الشهر جعل بها الحساب الإجمالى مدينا فى نهايته . ولذلك يطلق على حساب اجمالى العملاء فى الأستاذ العام، حساب مراقبة أستاذ العملاء ، فى بعض الأحيان . وتكون الرقابة أكثر فعالية لو تم الترحيل للحسابات الفردية للعملاء من واقع الفواتير .

٢ - ب — مردودات ومسموحات المبيعات :

لاتعنى كثرة وتعدد عمليات البيع التى يقوم بها المشروع بالضرورة أن تتعدد عمليات رد البضاعة بمعرفة العملاء أو كثرة طلبات التخفيض فى السعر، ولذلك فإن عمليات مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات يتم إثباتها فى العادة فى دفتر اليومية العامة ، وترحل الى الحسابات الفرعية للعملاء فى أستاذ العملاء من واقع إشعارات الإضافة التى ترسلها المنشأة لهم فى هذا الصدد . أما الترحيل لحساب اجمالى العملاء وحساب مردودات المبيعات (أو مسموحات المبيعات) فيتم من واقع القيد فى اليومية العامة . وبالرغم من ذلك فإنه إذا تعددت العمليات الخاصة بمردودات ومسموحات المبيعات فإنه يمكن تخصيص يومية مساعدة مستقلة لها ، على غرار يومية المبيعات . وترحل العمليات التى يتم اثباتها فى هذه اليومية الى الجانب الدائن من الحسابات الفردية للعملاء فى أستاذ العملاء . ثم تجمع اليومية على فترات دورية (شهرية مثلا) ويجرى بالمجموع قيد فى اليومية العامة يجعل حساب مردودات المبيعات (أو مسموحات المبيعات أو كلاهما) مدينا وحساب اجمالى العملاء دائنا . ويرحل القيد للحسابات المذكورة فى الأستاذ العام .

٢ — حـ — ميزان مراجعة أستاذ العملاء على رصيد اجمالى العملاء :

غالبا ما تقوم المنشآت التى تخصص دفترا مستقلا لحسابات العملاء بإعداد ميزان مراجعة على فترات دورية ، غالبا ما تتكون شرية بأرصدة حسابات العملاء . ولما كانت هذه الأرصدة مدينة بطبيعتها فإنها تظهر كلها (فى العادة) فى الجانب المدين من الميزان ، فإذا وضع مقابل رصيد حساب اجمالى العملاء فى الجانب الدائن بصفة صورية (لأن الرصيد مدين بطبيعته) فإن الميزان يجب أن يتوازن فى هذه الحالة ، فإذا لم يتوازن فإن ذلك يعنى وجود خطأ ما يجب البحث عنه وتصحيحه . ويظهر ميزان مراجعة أستاذ العملاء لمثالنا المبسط الوارد فى البند ٢ — ا كالآتى :

مدين	دائن	إسم العميل
٤٫٦٦٠		شركة عمر الأمير
٤٧٠		السيد / أحمد محمود
٧٨٠		شركة التحرير للتعمير
٦٥٠		السيد/ محرم نور الدين
	٦٫٥٦٠	مقابل إجمالى العملاء
٦٫٥٦٠	٦٫٥٦٠	المجموع

والواقع أن ميزان مراجعة أستاذ العملاء لا يزيد عن كونه كشف بأرصدة حسابات العملاء فى تاريخ معين ، ولذلك ، بالإضافة إلى إستخدامه كأداة لإكتشاف الأخطاء على فترات دورية ، فهو يفيد الإدارة فى التوقف على حركة التحصيل بمقارنة الموازين للفترات المتتالية .

٣ — دفتر يومية المشتريات وأستاذ الموردين :

يخصص دفتر يومية المشتريات فى العادة لإثبات عمليات الشراء الآجلة التى تقوم بها المنشأة إذا تعددت هذه العمليات بحيث يصبح من الضرورى تخصيص دفتر

مستقل لها . وبالرغم من أن الدفتر يخصص فى أغلب الأحوال للمشتريات الآجلة ، دون النقدية التى تظهر فى يومية المدفوعات ، كما سيرد شرحها ، إلا أنه يستخدم فى بعض الأحيان لإثبات عمليات الشراء الآجلة والنقدية معا كما هو الوضع فى النظام المحاسبى الموحد فى مصر ويخصص الدفتر لمشتريات البضائع فقط (أو المواد الأولية فى حالة المنشآت الصناعية) دون المشتريات من الأنواع الأخرى من الأصول كالأراضى والآلات ، والتى يتم إثباتها فى اليومية العامة .

وعلى عكس الوضع فى يومية المبيعات ، فإن يومية المشتريات تظهر تفاصيل الطرف الدائن من قيد المشتريات الآجلة ، والذى يكون فى العادة أحد حسابات الموردين . أما الطرف المدين من القيد فيكون معروفا بالبديهة أنه حساب المشتريات فى كل الأحوال (إلا إذا كانت المنشأة تتبع طريقة المخزون المستمر فيكون الطرف المدين من القيد فى كل الأحوال هو حساب مخزون البضائع) .

وعلى نفس نمط دفتر يومية المبيعات ، فان يومية المشتريات يجب أن يتوافر فيها حدا أدنى من الخانات ، ثم يمكن زيادتها بعد هذا الحد الأدنى بما يتفق وطبيعة نشاط المنشأة وتعدد أصناف مشترياتها . وفيما يلى نموذج مبسط لصفحة من يومية المشتريات حيث تمثل الخانات الست الأولى منها الحد الأدنى الواجب توافره :

دفتر يومية المشتريات　　　　صفحة ١

التاريخ	اسم المورد	رقم المستند	٧	شروط السداد	المبلغ	المشتريات		
						صنف ٢١	صنف ٤٣	صنف ٥٣
أول يناير	شعراوى مزيد	١/٢١		٢ ٪ ١٠ أيام ، صافى ٣٠ يوم	٨٩٠ر—	٥٢٠ر—	—	٣٧٠ر—
٥	السيد مندور	١/٤٣		صافى ٦٠ يوم	٥٤٠ر	١١٠ر—	٤٣٠ر—	
٩	أحمد أبو سعدة	١/٧١		١ ٪ ٥ ، ٣٠	٢٨٠ر—			٢٨٠ر—
....	....	...		....	......	.....	......	....

ويتم القيد فى الدفتر من واقع فاتورة المورد وصورة إذن الإستلام (إستلام البضاعة بمعرفة المشترى) يوما بيوم وبالتفصيل . ثم ترحل القيود الواردة فى الدفتر الى الحسابات الفردية للموردين التى يخصص لها عادة فى هذه الحالة أستاذ مستقل يسمى أستاذ الموردين، حيث يجعل حساب كل مورد دائنا بقيمة البضاعة الواردة منه . وعندما يتم ترحيل قيد معين من يومية المشتريات للحساب الخاص به فى استاذ الموردين توضع علامة (√) فى الخانة المخصصة لذلك لتوضح اتمام عملية الترحيل .

وعلى فترات دورية معينة يتم تجميع خانة المبلغ فى دفتر المشتريات عن فترة محددة ، ويجرى ترحيل المجموع لحساب المشتريات (أو مخزون البضائع) فى الأستاذ العام حيث يجعل به مدينا مقابل جعل حساب اجمالى الموردين فى الأستاذ العام أيضا دائنا بالقيمة بقيد واحد فى اليومية العامة . ولا تختلف الإجراءات فى هذا الشأن عما سبق عرضه بصدد يومية المبيعات وأستاذ العملاء .

ولتوضيح ذلك نفرض أن شركة أبو فروة التجارية قامت بعمليات الشراء الآجل التالية خلال شهر مارس :

٣ / ٣ : إشترت بضاعة من سمير عبدالوهاب بمبلغ ٥٢٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافى ٣٠ يوم .

١٥ / ٣ : إشترت بضاعة من شركة حسوله بمبلغ ٢٧٠ جنيه بشروط ١٪ ٥ أيام صافى ٢٠ يوم .

٢١ / ٣ : إشترت بضاعة من هويدى عبد الحميد بمبلغ ٨٨٠ جنيه بشروط صافى ٦٠ يوم .

٢٧ / ٣ : إشترت بضاعة من السيد السحاوى بمبلغ ٢٤٠ جنيه بشروط صافى ٣٠ يوم .

٣٠ / ٣ : إشترت بضاعة من شركة حسوله بمبلغ ٧٣٠ جنيه بشروط ١٪ ٥ أيام صافى ٢٠ يوم .

وتظهر هذه العمليات بدفتر يومية المشتريات لشركة أبو فروة كالآتى :

يومية المشتريات — صفحة ٧

٣/٣	سمير عبد الوهاب		√	٢ ٪١٠ ، صافى ٣٠	٥٣٠ ر —
٣/١٥	شركة حسونة		√	١ ٪٥ ، صافى ٢٠	٣٧٠ ر —
٣/٢١	هويدى عبد الحميد		√	صافى ٦٠	٨٨٠ ر —
٣/٢٧	السيد السحاوى		√	صافى ٣٠	٣٤٠ ر —
٣/٣٠	شركة حسونه		√	١ ٪٥ ، صافى ٢٠	٧٣٠ ر —
					٢٨٥٠ ر —

ويتم ترحيل العمليات السابقة لحسابات الموردين فى أستاذ الموردين على الوجه التالى (أرصدة أول مارس الموضحة فى الحسابات افتراضية) .

سمير عبد الوهاب

أول مارس	رصيد				٥٧٠ ر —
٣/٣	مشتريات			٥٣٠ ر —	١١٠٠ ر —

شركة حسونة

أول مارس	رصيد				١١٠ ر —
٣/١٥	مشتريات			٢٧٠ ر —	٤٨٠ ر —
٣/٣٠	مشتريات			٧٣٠ ر —	١٢١٠ ر —

هويدى عبد الحميد

أول مارس	رصيد				—
٣/٢١	مشتريات			٨٨٠ ر —	٨٨ ر —

السيد السحاوى

أول مارس	رصيد				٤٢٠ ر —
٣/٢٧	مشتريات			٣٤٠ ر —	٧٦٠ ر —

ثم تجمع يومية المشتريات فى نهاية الشهر لتحديد اجمالى مشتريات الشهر الآجلة ويتم إجراء القيد التالى فى اليومية العامة :

٢٫٨٥٠ من حـ / المشتريات (أو حـ / مخزون البضائع)

٢٫٨٥٠ إلى حـ/ اجمالى الموردين

إثبات مجموع مشتريات الشهر الآجلة طبقا ليومية المشتريات

وبترحيل القيد السابق لحسابات الأستاذ العام تظهر كالآتى :

حـ / اجمالى الموردين

أول مارس	رصيـــد				١١٠٠ر——
٣/٣١	من حـ / المشتريات			٢٫٨٥٠	٣٩٥٠ر——

حـ / المشتريات

أول مارس	رصيد (إفتراضى)				٤٢٫٥٠٠
٣/٣١	إلى حـ / الموردين		٢٫٨٥٠		٤٥٫٣٥٠

ويتحقق عن إستخدام يومية مساعدة المشتريات وأستاذ مساعد الموردين نفس المزايا التى تتحقق عن إستخدام يومية المبيعات الآجلة وأستاذ العملاء ويتم إعداد ميزان مراجعة لأستاذ الموردين على فترات دورية للتحقق من أن مجموع الأرصدة الدائنة لحسابات الموردين تتساوى مع الرصيد الدائن لحساب اجمالى الموردين فى الأستاذ العام .

٣ - ا - مردودات ومسموحات المشتريات:

اذا تعددت عمليات رد البضاعة للموردين أو الحصول منهم على تخفيضات فى السعر،فإن المنشأةقدترغب فى تخصيص دفتر يومية لمردودات ومسموحات المشتريات . أما إذا لم يخصص للمردودات والمسموحات دفتر مستقل فيتم إثبات

العمليات الخاصة بها فى اليومية العامة وترحل لحسابات الموردين من واقع إشعارات الخصم التى ترسلها لهم المنشأة (أو إشعارات الإضافة التى ترد منهم للمنشأة أو كلاهما) وترحل لحساب اجمالى الموردين وحسابات المردودات والمسموحات (أو ح / مخزون البضائع) فى الأستاذ العام من واقع القيد فى اليومية العامة . ويمكن أن يتخذ دفتر يومية مردودات ومسموحات المشتريات فى حالة إستخدامة — الشكل الآتى :

يومية مردودات ومسموحات المشتريات

صفحة ٣

التاريخ	اسم المورد	المستند	✓	البيان	مبالغ	مردودات	مسموحات
٥ فبراير	شعراوى فريد			تلفيات نقل	- ر ٦٥		ـــ ر ٦٥
١٢	هويدى الأشقر			إختلاف المواصفات	ـــ ر ٢٣٠	ـــ ر ٢٣٠	
٢٥	سعيد زكريا			بضاعة تالفة	- ر ٥٤٠	٥٤٠	
٢٨	المجموع عن الشهر				-ر ٢٢٥٠	-ر ١٧٥٠	-ر ١٥٠٠

ويراعى أن حسابات الموردين الفردية تجعل مدينة فى أستاذ الموردين بالمردودات والمسموحات يوما بيوم من واقع القيود فى يومية المردودات والمسموحات ثم تجمع خانات المبالغ فى نهاية الفترة المقررة (شهر مثلا) ويجرى بها القيد التالى فى اليومية العامة :

٣ر٢٥٠ من ح / إجمالى الموردين .

الى مذكورين

١ر٧٥٠ ح / مردودات المشتريات } أو ح / مخزون البضائع

١ر٥٠٠ ح / مسموحات المشتريات

إثبات مردودات ومسموحات المشتريات عن الشهر من واقع مجموع يومية المردودات والمسموحات

ويرحل القيد السابق للحسابات المذكورة فى الأستاذ العام .

٤ — يومية أوراق القبض :

يخصص هذا الدفتر لاثبات الأوراق التجارية من كمبيالات وسندات إذنية والتي تحصل عليها المنشأة من عملائها سدادا لمستحقاتها قبلهم . ويوضح الدفتر البيانات الخاصة بالورقة التجارية من حيث النوع ، واسم الساحب ، واسم المستفيد ، وتاريخ الاستحقاق ، وقيمة الورقة ، وكيفية تصرف المنشأة فيها .

وفيما يلي نموذج مبسط ليومية أوراق القبض .

دفتر يومية أوراق القبض

التاريخ	نوع الورقة	اسم الساحب	المسحوب عليه أو محرر السند	اسم المستفيد	مقدم الورقة	تاريخ الاستحقاق	المبلغ	ملاحظات
٧٥/١٠/١	سند إذني	—	ياسر	محلاتنا	ياسر	٧٥/١٢/١	٥٠٠	أرسل للتحصيل
٧٥/١٠/٥	كمبيالة	محمود	طارق	محلاتنا	محمود	٧٥/١١/١	٥٠٠	خصمت في البنك
		مجموع	نهاية	الشهر			٥٦٠٠ر٥	

ويجعل ح/ مقدم الورقة في أستاذ العملاء دائنا عند إثبات الحصول على الورقة في يومية أوراق القبض ، ثم تجمع اليومية في نهاية الفترة المقررة ويجرى إثبات القيد الآتي في اليومية العامة :

٥٦٠٠ر٥		من ح/ أوراق القبض
	٥٦٠٠ر٥	الى ح/ اجمالي العملاء

اثبات أوراق القبض المقدمة من العملاء عن الشهر طبقا لمجموع يومية أوراق القبض عن الشهر .

ويرحل القيد السابق للجانب المدين من ح/ أوراق القبض بالأستاذ العام والجانب الدائن من ح/ اجمالى العملاء بنفس الدفتر .

ويقتصر استخدام دفتر يومية أوراق القبض على إثبات أوراق القبض الواردة للمنشأة . أما عمليات التصرف فى الورقة بعد ذلك أو تحصيلها فيتم إثباتها فى الدفاتر المخصصة لذلك . فرفض الورقة ، أو عدم تحصيلها أو تحويلها للغير أو إرسالها للبنك للتحصيل فهى عمليات يتم إثباتها عادة فى اليومية العامة . أما عمليات تحصيل أوراق القبض أو خصمها لدى البنك فيتم إثباتها عادة فى يومية المقبوضات النقدية كما سيرد شرحه فيما بعد .

٥ - يومية أوراق الدفع :

يخصص هذا الدفتر لإثبات الأوراق التجارية التى تحررها المنشأة أو تقبلها لأمر الغير من دائنيها سدادا لمستحقاتهم قبلها ويخصص الدفتر عادة لإثبات الكمبيالات والسندات الإذنية الصادرة للموردين سدادا لمستحقاتهم قبل المنشأة . ويوضح الدفتر بيانات أوراق الدفع الصادرة من حيث النوع ، والمستفيد ، وتاريخ الإستحقاق ، والقيمة . وفيما يلى نموذج مبسط ليومية أوراق الدفع .

دفتر يومية أوراق الدفع

التاريخ	نوع الورقة	اسم الساحب	المسحوب عليه	المستفيد	تاريخ الاستحقاق	المبلغ	ملاحظات
٧٥/١٠/١	سند إذنى	علاء	علاقتنا	علاء	٧٥/١٢/٣١	٦٠٠ر —	
٧٥/١٠/٧	كمبيالة	عبد الرحيم	علاقتنا	عبد الستار	٧٥/١٢/١٥	٥٠٠ر —	
		مجموع	نهاية	الشهر		٣٦٠٠ر	

ويجعل حساب الساحب مدينا فى دفتر أستاذ الموردين عند إثبات ورقة الدفع فى يومية أوراق الدفع بقيمة الورقة المسحوبة على المنشأة . ثم تجمع يومية أوراق الدفع فى نهاية الفترة المقررة ويجرى اثبات القيد التالى فى دفتر اليومية العامة بالمجموع عن الفترة :

٢ر٦٠٠   من حـ/ اجمالى الموردين

٢ر٦٠٠   الى حـ/ أوراق الدفع

إثبات أوراق الدفع الصادرة للموردين عن الشهر طبقا لمجموع يومية أوراق الدفع .

ويرحل القيد السابق للجانب المدين من حـ/ اجمالى الموردين فى الأستاذ العام مقابل جعل حـ/ أوراق الدفع دائنا فى نفس الدفتر .

ويقتصر دفتر يومية أوراق الدفع على إثبات إصدار الأوراق دون العمليات التالية والمتعلقة بالتصرف فيها بعد ذلك . فإذا تم سداد الورقة فى تاريخ الإستحقاق ، فإن ذلك يتم إثباته فى يومية المدفوعات النقدية أما العمليات المترتبة على التوقف عن السداد فى تاريخ الإستحقاق فعادة ما يتم إثباتها فى دفتر اليومية العامة .

٦ — دفتر يومية المقبوضات :

يخصص هذا الدفتر لإثبات العمليات النقدية التى يترتب عليها متحصلات ، أى زيادة رصيد النقدية لدى المنشأة ، وسواء كانت هذه المتحصلات فى صورة نقدية مباشرة (نقود) أو فى صورة نقدية غير مباشرة (شيكات مثلا) . ويثبت فى هذا الدفتر كل العمليات التى يكون الطرف المدين فيها هو حـ/ النقدية . ولعل أهم هذه العمليات هى المتحصلات من المبيعات النقدية والمتحصلات من العملاء . وبالرغم من أن الطرف المدين الذى يتم إثباته فى يومية المقبوضات يكون هو حـ/ النقدية بصفة دائمة ، كما هو الحال فى يومية المشتريات حيث يكون الطرف المدين دائما هو حساب المشتريات (أو حساب المخزون) ، فإن دفتر

يومية المقبوضات يكون له جانبان أحدهما مدين والآخر دائن . ذلك لأن النقدية في الجانب المدين يمكن أن تكون في صورة سائلة مباشرة تودع في خزينة المنشأة أو تكون في صورة شيكات تودع في البنوك ، هذا بالإضافة الى أن قيد المتحصلات من العملاء قد يترتب عليه جعل حساب الخصم النقدى المسموح به مدينا جزئيا ، وحساب النقدية مدينا بالجزء الباقى . وعلى هذا الأساس عادة ما يخصص فى الجانب المدين من دفتر يوميه المقبوضات خانة الصندوق (أو الخزينة)، وخانة البنك (أو البنوك) وخانة للخصم النقدى المسموح به . ويحتوى الجانب الدائن من الدفتر على خانات الحسابات التى تمثل الطرف الدائن من قيد المتحصلات النقدية (سواء نقدا أو بشيكات) . وعادة ما تخصص خانة لكل حساب من الحسابات التى تمثل مصدرا رئيسيا للتحصلات بصفة متكررة مثل المبيعات النقدية ، أو العملاء ، وأوراق القبض أحيانا . أما الحسابات غير المتكررة فتوضع كلها فى خانة واحدة للتحصلات المتنوعة ، مثل المتحصلات من بيع الأصول الثابتة ، أو من تعويضات التأمين ، أو الفوائد الدائنة ، وما شابه ذلك من العمليات غير المتكررة . وسنعرض أولا نموذجا مبسطا لدفتر يومية المقبوضات ثم نتناول كل من جانبيه بقليل من الشرح ، ونوضح كيفية الإثبات فيه عن طريق مثال مبسط .

ونوضح فيما يلى الهدف من كل خانة من خانات النموذج (الموضح فى الصفحة التالية).

أ ـ التاريخ : ويدون فيها تاريخ العملية أو تاريخ إثباتها فى دفتر يومية المقبوضات والذى يجب أن يتفق مع نفس تاريخ إتمام العملية .

ب ـ المستند : ويدون فيها رقم المستند المبرر لإجراء القيد .

حـ ـ البيان : ويوضح فيها فى العادة الطرف الدائن من قيد المقبوضات .

د ـ الحسابات المدينة وتكون من أربعة خانات كالآتى :

١ ـ النقدية: وتستخدم هذه الخانة فى كل قيد من القيود حيث تمثل مجموع

نموذج مبسط لدفتر يومية المقبوضات

التاريخ	المستند	البيان	حسابات مدينة				المجموع	حسابات دائنة				
			النقدية	بالصندوق	بالبنك	خصم مسموح به		مبيعات	عملاء	أوراق قبض	حسابات متنوعة	
											المبلغ	رقم الحساب
١/١	١	رأس المال	٥٠ر٠٠٠		٥٠ر٠٠٠		٥٠ر٠٠٠				٥٠ر٠٠٠	٢٠١
١/٥	٣٢	مبيعات	٢ر٥٠٠	٢ر٥٠٠			٢ر٥٠٠	٢ر٥٠٠				
١/١٠	٧ ض	العميل مسعود	٧٨٤	٧٨٤		١٦	٨٠٠		٨٠٠			
		مجموع	٩٧ر٥٠٠	٣٢ر٤٠٠	٦٦ر٣٠٠	١ر٢٠٠	٩٨ر٧٠٠	٢٣ر٢٠٠	١٧ر٣٠٠	١٥ر٠٠٠	٥٣ر٢٠٠	

ما تجعل حسابات النقدية (الصندوق والبنك أو البنوك) مدينة به فى كل قيد من قيود المقبوضات .

٢ — الصندوق (أو الخزينة) ويدون فيها المبالغ التى تتحصل نقداً فى خزينة أو صندوق المنشأة — وهى خانة فرعية للخانة السابقة .

٣ — البنك (أو البنوك) ويدون فيها المبالغ التى تتحصل عن طريق شيكات — وهى الخانة الفرعية الثانية للخانة السابقة — ولابد أن يتساوى مجموع خانتا الصندوق والبنك مع خانة النقدية .

٤ — الخصم المسموح به : ويدون فيها ما يكتسبه العملاء من خصم نقدى مقابل السداد المبكر لأرصدة حساباتهم .

هـ — المجموع : وهذه الخانة يظهر فيها مجموع الطرف المدين (بحساباته الأربعة) والذى يجب أن يتساوى مع مجموع الجانب الدائن ، ذلك لكل عملية على حدة وكذلك لمجموع العمليات عن فترة معينة .

و — الحسابات الدائنة وتتكون من أربعة خانات كالآتى :

١ - المبيعات : ويدون فيها المبيعات النقدية .

٢ - العملاء : ويدون فيها تسديدات العملاء من أرصدة حساباتهم بما فيها الخصم النقدى المسموح به ويرحل منها يوميا لحسابات العملاء بأستاذ العملاء .

٣ - أوراق القبض : ويدون فيها ما يتم تحصيله من أوراق القبض .

٤ - الحسابات المتنوعة : ويدون فيها المبالغ المحصلة من حسابات بخلاف الحسابات الثلاثة السابقة وتخصص بجوارها خانة لرقم الحساب لتسهيل إجراءات الترحيل وتحليل هذه الحسابات ، ولإجراء القيد الشهرى الملخص يومية المقبوضات .

وحتى تزداد الصورة وضوحا فان القيود الواردة فى النموذج السابق لو تم تسجيلها فى اليومية العامة بدلا من يومية المقبوضات اظهرت كالآتى :

القيد الأول :

٥٠٫٠٠٠ من ح/ النقدية - (ح/ البنك)
٥٠٫٠٠٠ إلى ح/ رأس المال
إثبات تحصيل رأس المال بشيك على البنك بتاريخ ١/١

وقد تم إثبات هذا القيد فى يومية المقبوضات فى سطر واحد حيث جعل ح/ النقدية - ح/ فرعى البنك مدينا بمبلغ ٥٠٫٠٠٠ جنيه ، وجعل ح/ رأس المال فى الحسابات الدائنة فى خانة الحسابات المتنوعة دائنا بالقيمة .

القيد الثانى :

٢٫٥٠٠ من ح/ النقدية - (ح/ الصندوق)
٢٫٥٠٠ إلى ح/ المبيعات
إثبات المبيعات النقدية بتاريخ ١/٥

وقد تم إثبات هذا القيد فى سطر واحد فى يومية المقبوضات حيث جعل ح/ النقدية - ح/ فرعى الصندوق مدينا بمبلغ ٢٫٥٠٠ جنيه مقابل جعل ح/ المبيعات فى الحسابات الدائنة دائنا بالقيمة .

القيد الثالث :

من مذكورين
٧٨٤ ح/ النقدية - (ح/ الصندوق)
١٦ ح/ الخصم النقدى المسموح به
٨٠٠ إلى ح/ العملاء
إثبات المتحصل نقدا من العميل مسعود ومنحه الخصم النقدى

وقد تم إثبات هذا القيد أيضا فى سطر واحد فى دفتر يومية المقبوضات حيث جعل ح/ النقدية - ح/ فرعى الصندوق مدينا بمبلغ ٧٨٤ جنيه، وجعل ح/ الخصم المسموح به مدينا بمبلغ ١٦ جنيه ، مقابل جعل ح/ العملاء فى الجانب الخاص بالحسابات الدائنة دائنا بمبلغ ٨٠٠ جنيه .

ويتم إثبات المتحصلات النقدية أو بشيكات بصورة تفصيلية وعلى أساس يومى فى يومية المقبوضات على نمط ما أوضحنا بعاليه . ثم يتم تجميع اليومية على

مدار فترات زمنية متفق عليها (شهر مثلا) ويتم إجراء قيد ملخص العمليات التي سجلت فيها في دفتر اليومية العامة كالآتي :

	من مذكورين	
٩٧ر٥٠٠		حـ/ النقدية
	٢٢ر٤٠٠ الصندوق	
	٦٦ر٣٠٠ البنك	
١ر٢٠٠		حـ/ الخصم المسموح به
	الى مذكورين	
	٢٣ر٢٠٠	حـ/ المبيعات
	١٧ر٣٠٠	حـ/ إجمالى العملاء
	١٥ر٠٠٠	حـ/ أوراق القبض
	٥٠ر٠٠٠	حـ/ رأس المال
	٢ر٠٥٠	حـ/ الفوائد الدائنة
	١ر١٥٠	حـ/ أتعاب وعمولات

إثبات ملخص عمليات المتحصلات النقدية عن شهر يناير
طبقا لمجاميع يومية المقبوضات

ويتم ترحيل هذا القيد شهريا (أو على فترات دورية أخرى متفق عليها) إلى الحسابات الخاصة به فى دفتر الاستاذ العام (لاحظ أننا أفترضنا أن تحليل الحسابات المتنوعة هو رأس المال : ٥٠ر٠٠٠ جنيه ، فوائد دائنة ٢ر٠٥٠ جنيه ، أتعاب وعمولات ١ر١٥٠ جنيه).

هذا ولأن الخدمات المصرفية فى العصر الحديث قد أدت فى الواقع إلى أن معظم المعاملات التجارية تتم بشيكات ، بالاضافة إلى ما تضفيه عملية الاحتفاظ بالنقدية لدى البنك بدلا من الاحتفاظ بها فى خزائن المنشأة من أمان وضمان ووقاية ضد السرقه والاختلاس ، فعادة ما يحتفظ فى الخزينة بمبالغ محدودة تكفى لتغطية الاحتياجات اليومية من مصروفات نثرية وخلافه ، على أن تودع المتحصلات النقدية بالصندوق فيما زاد عن هذه الاحتياجات بالبنك . ويتم ذلك

يوميا حتى يتحقق الهدف المرغوب تحقيقه . والواقع أن هذه العملية تؤدى إلى جعل حساب البنك – وهو أحد الحسابين الفرعيين النقدية – مدينا بما يودع فيه من نقدية مسالة ، وحساب الصندوق – وهو الحساب الفرعى الثانى من حساب النقدية – دائنا،أى أن مجموع النقدية فى البنك والصندوق لن يتأثر بهذه العملية. ويطلق على هذه العملية عملية حركة نقدية من الصندوق للبنك (أو بالعكس كما سيرد فى يومية المدفوعات) . ويفضل أن تسجل هذه العملية فى دفتر المقبوضات عن طريق الخصم والاضافة ، أى بالطرح من خانة الصندوق والاضافة فى خانة البنك دون أن تتأثر باقى خانات يومية المقبوضات .

ولنفترض على سبيل الايضاح أن شركة الضحى التجارية قد قامت بالعمليات التالية من بين عملياتها عن شهر سبتمبر

٩/١ – بلغت المتحصلات من العميل عبد الجواد ٥٠٠ر٣ جنيه نقدا، ٣٤٠ر٦ جنيه بشيكات . وبلغ الخصم النقدى المسموح به للعميل على هذه المتحصلات ٦٠ جنيه .

٩/٧ – بلغت المبيعات النقدية للعميل عبد التواب ٢٣٠ر٣ جنيه حصلت نقدا

٩/١٥ – بلغت متحصلات الفوائد الدائنة ١٠٠ر٢ جنيه بشيك .

٩/١٨ – تم ايداع مبلغ ٠٠٠ر٦ جنيه من النقدية الموجودة بالصندوق فى حساب الشركة بالبنك.

٩/٢٧ – بلغت المتحصلات من بيع آلة قديمة ٥٠٠ر٤ جنيه ، منها ٠٠٠ر٢ جنيه نقدا والباقى بشيك.

٩/٢٩ – بلغت المبيعات النقدية ٢٠٠ر٤ جنيه ، حصل منها نقدا ٢٠٠ر١ جنيه والباقى بشيك .

٩/٣٠ – ورد شيك من العميل محمود بمبلغ ٢٤٠ر٢ جنيه سداد الرصيد حسابه البالغ ٣٦٥ر٢ جنيه ، ويمثل الفرق خصم نقدى ، كما حصل ١٠٠ر٣ من أوراق القبض بالصندوق

وبهذا العدد المحدود من العمليات يظهر دفتر المقبوضات عن شهر سبتمبر كالآتي :

دفتر يومية المقبوضات

صحيفة ١٨

التاريخ	المستند	البيان	حسابات مدينة: النقدية	حسابات مدينة: بالصندوق	حسابات مدينة: بالبنك	حسابات مدينة: خصم مسموح به	المجموع	حسابات دائنة: مبيعات	حسابات دائنة: عملاء	حسابات دائنة: اوراق القبض	حسابات متنوعة: المبلغ	حسابات متنوعة: رقم الحساب
٩/١		العميل عبد الجواد	٩,٨٤٠	٣,٥٠٠	٦,٣٤٠	٦٠	٩,٩٠٠	—	٩,٩٠٠			
٩/٧		مبيعات	٣,٢٣٠	٣,٢٣٠	—	—	٣,٢٣٠	٣,٢٣٠				
٩/١٥		فوائد دائنة	٢,١٠٠	—	٢,١٠٠	—	٢,١٠٠	—	—	—	٢,١٠٠	
٩/١٨		حركة النقدية	...	(٦,٠٠٠)	٦,٠٠٠	—	—	—				
٩/٢٧		بيع آلة قديمة	٦,٥٠٠	٢,٠٠٠	٤,٥٠٠	—	٦,٥٠٠	—	—	—	٦,٥٠٠	
٩/٢٩		مبيعات	٤,٣٠٠	١,٣٠٠	٣,٠٠٠	—	٤,٣٠٠	٤,٣٠٠				
٩/٣٠		العميل مسعود واوراق القبض	٥,٤٤٠	٣,١٠٠	٢,٣٤٠	٢٥	٥,٤٦٥	—	٢,٣٦٥	٣,١٠٠		
٩/٣٠		مجموع الشهر	٣١,٤١٠	٧,١٣٠	٢٤,٢٨٠	٨٥	٣١,٤٩٥	٧,٥٣٠	١٢,٢٦٥	٣,١٠٠	٨,١٠٠	

يتم إجراء القيد الآتى فى دفتر اليومية العامة فى ٣٠ / ٩ .

		من مذكورين :
٢١٫٤١٠		ح/ النقدية .
		٧٫١٢٠ الصندوق
		١٤٫٢٨٠ البنك
٨٥		ح/ الخصم المسموح به
		إلى مذكورين
	٧٫٥٣٠	ح/ المبيعات
	١٢٫٢٦٥	ح/ إجمالى العملاء
	٣٫١٠٠	ح/ أوراق القبض
	٢٫١٠٠	ح/ الفوائد الدائنة
	٦٫٥٠٠	ح/ الآلة المباعة
		إثبات ملخص المتحصلات النقدية عن شهر سبتمبر

ويلاحظ أن القيد الشهرى الملخص ليومية المقبوضات يتطلب تحليل مجموع خانة الحسابات المتنوعة للتعرف على الحسابات الدائنة فيها بالتفصيل ففى المثال السابق مثلا بلغ مجموع خانة المبالغ المحصلة من الحسابات المتنوعة ٨٫٦٠٠ جنيه . ولإمكان إجراء القيد الشهرى فى اليومية العامة لإثبات ملخص عمليات المتحصلات قمنا بتحليل هذا المبلغ إلى مصادره : ٢٫١٠٠ جنيه فوائد دائنة ٦٫٥٠٠ جنيه الآلة المباعة . ولتسهيل عملية تحليل خانة الحسابات المتنوعة إلى الحسابات المكونة لها فى كل شهر تم إضافة خانة لرقم الحساب . وعند التعرف على رقم الحساب والنظر إلى دليل الحسابات يمكن تحديد الحساب الذى يجعل دائنا بالقيمة الواردة فى خانة المبالغ .

٧ ـ دفتر يومية المدفوعات :

يخصص هذا الدفتر لإثبات العمليات التى يكون الطرف الدائن فيها بصفة كلية أو بصفة جزئية هو حساب النقدية . ويثبت بالدفتر كل العمليات التى يترتب

عليها إنقاص رصيد النقدية ، وسواء كانت هذه النقدية بالصندوق (الخزينة) أو بالبنك (أو البنوك) . ولعل أهم هذه العمليات هى المدفوعات النقدية المشتريات النقدية والمدفوعات للموردين عن المشتريات الآجلة والمدفوعات لسداد أوراق الدفع ،هذا بالإضافة طبعاً إلى المدفوعات لسداد عناصر المصروفات المختلفة ، والمدفوعات المتنوعة .

ولدفتر يومية المدفوعات ، جانبان أحدهما مدين والآخر دائن . ويحتوى الجانب المدين على الحسابات التى تجعل مدينة بالمدفوعات النقدية ، حيث يخصص لكل حساب منها خانة إذا كانت عملياته مع النقدية متكررة بدرجة كافية . أما إذا لم تكن العمليات متكررة ، فإن الحساب يجعل مدينا فى خانة الحسابات المتنوعة . ويحتوى الجانب الدائن على حساب النقدية بفرعية ، الصندوق والبنك ، كما تخصص خانه فى هذا الجانب للخصم النقدى المكتسب .

وكما هو الحال فى دفتر يومية المقبوضات ، فإن مجموع خانات الدفتر فى نهاية كل شهر (أو أى فترة زمنية أخرى متفق عليها) يستخدم لاجراء القيد الشهرى الملخص المدفوعات خلال الشهر بدفتر اليومية العامه . ويتكون الطرف المدين من من القيد الشهرى من مجموع حسابات الجانب المدين ، ويتكون الطرف الدائن من مجموع خانتى النقدية ومجموع خانة الخصم المكتسب .

وسوف نوضح نموذج يومية المدفوعات وكيفية إستخدامها عن طريق المثال المبسط التالى : قامت شركة التجارة الحديثة بالعمليات الآتية من بين عمليات شهر سبتمبر :

٩/١ : إشترت بضاعة بمبلغ ٥٫٦٠٠ جنيه وسددت مبلغ ٢٫١٠٠ جنيه بشيك والباقى على الحساب .

٩/٧ : سددت حساب شركة التوريدات الحديثة المبالغ ٧٫٣٦٥ جنيه بشيك بملغ ٧٫٢٠٠ جنه والباقى خصم مكتسب :

٩/١٣ : سددت أوراق دفع بمبلغ ١٫٥٠٠ جنيه نقدا من الصندوق .

١٦ / ٩ : سددت الأجور عن النصف الأول من الشهر بمبلغ ٦٠٠ر٢ جنيه نقدا من الصندوق .

١٩ / ٩ : إشترت بضاعة نقدا بمبلغ ٥٠٠ر٤ جنيه ، سدد من الصندوق ٠٠٠ر٢ جنيه والباقى بشيك .

٢٢ / ٩ : سددت مصروفات دعاية وإعلان بمبلغ ٥٠٠ جنيه بشيك .

٢٧ / ٩ : سددت حساب شركة سعدون التجارية البالغ ٢٠٠ر٤ جنيه بمبلغ ١٦٠ر٤ جنيه ، منها ١٦٠ر١ جنيه من الصندوق و ٠٠٠ر٢ جنيه بشيك والباقى خصم مكتسب .

٣٠ / ٩ : سددت مرتبات المديرين بشيكات على البنك بمبلغ ٦٠٠ر١ جنيه وسددت أجــــور العمال عن النصف الثانى من الشهر والبالغ قدرها ٢٠٠ر٢ جنيه من الصندوق .

هذا ويراعى أن المشتريات النقدية فقط هى التى تسجل فى يومية المدفوعات أما المشتريات الآجلة فتسجل فى يومية المشتريات . ويلزم لإجراء قيد الملخص الشهرى (أو الدورى) ليومية المدفوعات ضرورة تحليل خانة المصروفات فى الجانب المدين لتحديد حسابات المصروفات التى تجعل مدينة فى الأستاذ العام ، والمبالغ التى يجعل كل حساب منها مدينا بها ونفس الوضع ينطبق على خانة الحسابات المتنوعة .

وتظهر العمليات السابقة فى يومية المدفوعات على الوجه التالى :

دفتر يومية المدفوعات

صفحة ٢٢

التاريخ	السند	البيان	حسابات مدينة: مشتريات	موردون	أوراق دفع	مصروفات: المبلغ	مصروفات: رقم الحساب	حسابات متنوعة: المبلغ	حسابات متنوعة: رقم الحساب	المجموع	حسابات دائنة: النقدية: بالصندوق	النقدية: بالبنك	النقدية: المجموع	خصم مكتسب
٩/١		مشتريات	٢,١٠٠	—	—	—	—	—	—	٢,١٠٠	—	٢,١٠٠	٢,١٠٠	
٩/٧		شركة التوريدات الحديثة	—	٧,٣٦٥	—	—	—	—	—	٧,٣٦٥	—	٧,٢٠٠	٧,٢٠٠	١٦٥
٩/١٣		أوراق دفع	—	—	١,٥٠٠	—	—	—	—	١,٥٠٠	١,٥٠٠	—	١,٥٠٠	
٩/١٦		الأجور	—	—	—	٣,٦٠٠	٣١	—	—	٣,٦٠٠	٣,٦٠٠	—	٣,٦٠٠	
٩/١٩		مشتريات	٤,٥٠٠	—	—	—	—	—	—	٤,٥٠٠	٢,٠٠٠	٢,٥٠٠	٤,٥٠٠	
٩/٢٣		دعاية وإعلان	—	—	—	٥٠٠	٣٩	—	—	٥٠٠	—	٥٠٠	٥٠٠	
٩/٢٧		شركة سمعان التجارية	—	٤,٢٠٠	—	—	—	—	—	٤,٢٠٠	١,١٦٠	٣,٠٠٠	٤,١٦٠	٤٠
٩/٣٠		الأجور	—	—	—	٣,٢٠٠	٣١	—	—	٣,٢٠٠	٣,٢٠٠	—	٣,٢٠٠	
		المرتبات	—	—	—	١,٦٠٠	٣٢	—	—	١,٦٠٠	—	١,٦٠٠	١,٦٠٠	
		مجموع الشهر	٦,٦٠٠	١١,٥٦٥	١,٥٠٠	٨,٩٠٠		—		٢٨,٥٦٥	١١,٤٦٠	١٦,٩٠٠	٢٨,٣٦٠	٢٠٥

ويظهر قيد الملخص الشهرى ليومية المدفوعات فى اليومية العامة المثال على الوجه الآتى :

		من مذكورين
٦ر٦٠٠		حـ / المشتريات (أو حـ / المخزون)
١١ر٥٦٥		حـ / إجمالى الموردين .
١ر٥٠٠		حـ / أوراق الدفع
٦ر٨٠٠		حـ/الأجور (٣ر٦٠٠ + ٣ر٢٠٠) } حسابات المصروفات
١ر٦٠٠		حـ / المرتبات
٥٠٠		حـ / الدعاية والإعلان
		الى مذكورين
	٢٨ر٣٦٠	حـ / النقدية
		١١ر٤٦٠ بالصندوق
		١٦ر٩٠٠ بالبنك
	٢٠٥	حـ / الخصم المكتسب
		إثبات ملخص المدفوعات النقدية عن شهر سبتمبر .

ويتم الترحيل يوميا من خانة الموردين لحسابات الموردين الفردية فى دفتر أستاذ الموردين . أما القيد الشهرى فيرحل للحسابات المذكورة فيه فى دفتر الأستاذ العام .

٨ — ملخص اليوميات والدفاتر الساعدة والحسابات الاجمالية :

من إستعراضنا لأجراءات المعالجة المحاسبية لعمليات المشروع فى البنود السابقة نجد أن هـذه العمليات — بالإضافة إلى كونها تتعلق بحسابات الأصول والخصوم والإيرادات والمصرفات — تنقسم إلى قسمين : الأول يمكن أن نطلق عليه العمليات الآجلة ، وهى تتمثل فى الغالب فى عمليات الشراء والبيع بالاجل، والثانية يمكن أن نطلق عليها العمليات النقدية ، وهى التى يترتب عليها زيادة أو نقص رصيد النقدية لدى المشروع وتتم هذه العمليات النقدية والآجلة على مدار الفترة المحاسبية ، ومن ثم يلزم تحليلها وإثباتها فى دفاتر اليومية وتبويبها فى

دفاتر الأستاذ على مـدار الفترة . وبالإضافة الى ذلك فإن هناك بعض العمليات المحاسبية التى يلزم إجراؤها وإثباتها وتبويبها فى نهـاية الفترة المحاسبية ، وهى العمليات التى أطلقنا عليها عمليات تسوية الحسابات .

وإذا تعددت عمليات المشروع اليومية فإنه يصبح من الصعب ، إن لم يكن من المستحيل ، الإعتماد التام على دفتر اليومية العامة لتسجيل كل هـذه العمليات كما أن دفتر الأستاذ العـــام ، لكى يعطى البيانات المرغوبة بالصورة التفصيلية المطلوبة يصبح حجمة فوق مايمكن تصورة لإمكان الإستخدام المتيسر . ولذلك يلجأ المشروع إلى اليوميات المساعدة ودفاتر الأستاذ المساعدة ، لتوفير إمكانية تقسيم العمل ، والإقتصاد فى التكلفة والزمن ، وتوفير التفاصيل المطلوبه بالصورة المرغوبه فى الوقت المناسب .

وتسجل العمليـات الآجلة فى المشروعات التجـارية فى يوميتى المشتريات والمبيعات ، حيث يسجل فى الأولى عمليات الشراء الآجلة يوما بيوم وبالتفصيل ويرحل منها لحسابات الموردين الفردية فى دفتر أستاذ يخصص لحسابات الموردين ويسجل فى الثانية عمليات البيع الآجل يوما بيوم وبالتفصيل ويرحل منها لحسابات العملاء فى أستاذ العمـلاء . وبالإضافة إلى هاتين اليوميتـين الأساسيتين يمكن للمشروع أن يستخدم يوميـة مساعدة لمردودات ومسموحات المشتريات وأخرى لمردودات ومسموحات المبيعات إذا تعددت العمليات الخاصة بها ، ويسجل فى الأولى العمليات المتعلقة بمردودات ومسموحات المشتريات يوما بيوم وبالتفصيل ويرحل منها لحسابات الموردين فى أستاذ الموردين ، ويسجل فى الثانية مردودات ومسموحات المبيعـات يوما بيوم وبالتفصيل ويرحل منها لحسابات العملاء فى أستاذ العملاء . وإذا تعددت عمليات المشروع المتعلقة بالاوراق التجارية فانه يمكن أيضا أن يخصص يومية مساعدة لاوراق القبض أو يومية مساعدة لاوراق الدفع أو كلتاهما وتخصص كل هذه اليوميات الستة لإثبات العمليات الآجلة . ومن هـذه اليوميات الستة ثلاثة مدينة بطبيعتها ، وتوضح الطرف الدائن من القيـد ، وثلاث دائنة بطبيعتها

وتوضح الطرف المدين من القيد واليوميات المدينة هى: المشتريات، مردودات ومسموحات المبيعات، أوراق القبض. ويكون الطرف الدائن من القيد فى يومية المشتريات هو أحد حسابات الموردين فى أستاذ الموردين ويكون الطرف الدائن من القيد فى يومية مردودات ومسموحات المبيعات هو أحد حسابات العملاء، كما يكون الطرف الدائن من القيد فى يومية أوراق القبض هو حساب مقدم الورقة فى أستاذ العملاء.

أما اليوميات الدائنة بطبيعتها فهى: المبيعات، مردودات ومسموحات المشتريات، وأوراق الدفع، ويكون الطرف المدين من القيد فى يومية المبيعات هو أحد حسابات العملاء، ويكون الطرف المدين من القيد فى يومية مردودات ومسموحات المشتريات هو أحد حسابات الموردين فى استاذ الموردين، كما يكون الطرف المدين من القيد فى يومية أوراق الدفع هو حساب الساحب فى أستاذ الموردين.

وتسجل العمليات النقدية التى يقوم بهـــا المشروع فى يوميتى المقبوضات والمدفوعات ولكل من هاتين اليوميتين جانبان، أحدهما مدين والآخر دائن. ففى يومية المقبوضات تكون حسابات النقدية والخصم المسموح به مدينة وتكون حسابات المبيعات النقدية والعملاء وأوراق القبض والحسابات الأخرى المتنوعة دائنة. ويرحل من هذه اليومية يوما بيوم وبالتفصيل لحسابات العملاء بأستاذ العملاء وفى يومية المدفوعات تكون حسابات الموردين والمشتريات النقدية وأوراق الدفع وحسابات المصروفات المختلفة والحسابات المتنوعة الأخرى مدينة وتكون حسابات النقدية والخصم المكتسب دائنة. ويرحل من هذه اليومية يوما بيوم وبالتفصيل لحسابات الموردين فى أستاذ الموردين.

ولا يعنى ماتقدم الإستغناء عن دفتر اليومية العامة، ولكن كل مافى الأمر أن أستخدامة يكون محددا لأغراض معينة أهمها الآتى:

١ - تسجيل الملخصات الدورية (الشهرية) لليوميات المساعدة لأغراض ترحليها فى الأستاذ العام .

٢ - تسجيل العمليات التى لا يمكن تسجيلها فى اليوميات المساعدة المخصصة لأغراض معينة . مثال ذلك تسجيل مردودات ومسموحات المشتريات فى حالة عدم تخصيص يومية مساعدة لها ، تسجيل عمليات الشراء الآجل للأصول الثابتة والبيع الآجل لها، تسجيل العمليات المتعلقة بالتوقف عن سداد الأوراق التجارية وما الى ذلك .

٣ - تسجيل العمليات المتعلقة بتسوية الحسابات فى نهاية الفترة المحاسبية

٤ - تسجيل قيود إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات فى الحسابات الختامية فى نهاية الفترة المحاسبية .

٥ - تسجيل قيود تصحيح الاخطاء .

ولا يعنى أيضا إستخدام أستاذ العملاء وآخر الموردين ، إمكانية الإستغناء عن الأستاذ العام فى هذا الصدد . فبالإضافة إلى البيانات التفصيلية الواردة فى هذين الدفترين فإن الأستاذ العام يظهر حسابات العملاء فى صورة اجمالية فى حساب اجمالى العملاء وكذلك حسابات الموردين فى حساب إجمالى الموردين . وكما سبق أن ذكرنا فإن إجمالى العملاء وإجمالى الموردين يعتبر من الادوات الهامة فى المساعدة على إكتشاف الأخطاء ، كما أن كل من الحسابين يعتبر تقرير مختصر فى صورة إجمالية عن موقف المعاملات مع كل من العملاء والموردين.

ومن واقع ماتقدم يظهر نموذج حساب إجمالى الموردين ونموذج حساب اجمالى العملاء البيانات فى صورة إجمالية فى دفتر الأستاذ على الوجه الموضح فى كل منهما فيما يلى :

ح/ إجمالى العملاء

XXXX	رصيد أول الفترة = مجموع أرصدة العملاء بأستاذ العملاء أول الفترة	XXXX	من/ النقدية ـ الملخص الدورى ليومية المقبوضات
XXXX	إلى/ المبيعات ـ الملخص الدورى لمجموع يومية المبيعات الآجلة	XXXX	من/ الخصم المسموح به ـ الملخص الدورى ليومية المقبوضات
XXXX	إلى/ أوراق القبض ـ الأوراق المرفوضة	XXXX	من/ مردودات المبيعات ـ الملخص الدورى ليومية مردودات ومسموحات المبيعات ، أو اليومية العامة .
XXXX	إلى / أوراق القبض برسم التحصيل ، أو برسم التأمين	XXXX	من ح/ مسموحات المبيعات ـ كالقيد السابق .
XXXX	إلى/ النقدية ـ الملخص الدورى ليومية المدفوعات بأوراق القبض السابق خصمها البنك، والمدقيمتها البنك، ومصاريف البروتستو والمصاريف القضائية.	XXXX	من / أوراق القبض ـ الملخص الدورى ليومية أوراق القبض، أو اليومية العامة
XXXX	إلى/ المحول إليه ـ فى حالة رفض أوراق القبض المحولة للغير ـ يومية عامة .	XXXX	من/ مخصص الديون المشكوك فيها ـ بالديون المعدومة ـ يومية عامة
XXXX	إلى/ الفوائد الدائنة ـ فوائد تجديد أوراق القبض والفوائد المحسوبة على أرصدة العملاء. وتسوية الفوائد المستحقة ـ يومية عامة .	XXXX	رصيد آخر الفترة = مجموع أرصدة العملاء بأستاذ العملاء آخر الفترة
XXXX		XXXX	

مته	ح/ إجمالى الموردين		له
XXXX	إلى/ النقدية ـ الملخص الدورى ليومية المدفوعات .	XXXX	رصيد أول الفترة = مجموع أرصدة الموردين بأستاذ الموردين أول الفترة .
XXXX	إلى/ الخصم المكتسب ـ الملخص الدورى ليومية المدفوعات	XXXX	من/ المشتريات ـ الملخص الدورى لمجموع يومية المشتريات الآجلة
XXXX	إلى/ مردودات المشتريات ـ الملخص الدورى ليومية مردودات ومسموحات المشتريات ، أو اليومية العامة .	XXXX	من/ أوراق الدفع ـ أوراق مرفوضة ـ يومية عامة
XXXX	إلى/ مسموحات المشتريات ـ كالقيد السابق .	XXXX	من/ مصاريف قضائية ـ التوقف عن السداد فى أوراق الدفع ، يومية عامة .
XXXX	إلى/ أوراق الدفع ـ الملخص الدورى لمجموع يومية أوراق الدفع ، أو اليومية العامة	XXXX	من/ فوائد مدينة ـ فوائد تجديد أوراق الدفع والفوائد المحسوبة على أرصدة الموردين وتسوية الفوائد المدينة المستحقة ـ يوميه عامة .
XXXX	إلى/ أوراق القبض ـ الأوراق المحولة لموردين ، يومية عامة		
XXXX	إلى ح/ التصفية ـ فى حالة إفلاس المشروع		
XXXX	رصيد آخر الفترة = مجموع أرصدة الموردين بأستاذ الموردين آخر الفترة .		
XXXX		XXXX	

٩ — النظام المحاسبي والقيد المزدوج واليوميات والدفاتر المساعدة :

سبق أن ذكرنا أن الإجراءات المحاسبية تقوم على مبدأ القيد المزدوج ، الذي يتضمن أن لكل عملية من العمليات طرفان متساويان في القيمة أحدهما مدين والاخر دائن ، مهما تعددت الحسابات في أي من الطرفين أو كلاهما . وعلى هذا الأساس قسمت الحسابات الى حسابات مدينة بطبيعتها وأخرى دائنة بطبيعتها ووجدنا أن مجموع الأرصدة المدينة للحسابات المدينة يتساوى دائما مع مجموع الأرصدة الدائنة للحسابات الدائنة (ما لم توجد أرصدة شاذة) في أي تاريخ (أو لحظة) معينة . وقد تحققنا من صحة هذا الكلام عندما كان النظام المحاسبي قاصرا على اليومية العامة والأستاذ العام ، حيث اليومية العامة جانبان أحدهما مدين والاخر دائن ، ولا بد من تساويهما لكل قيد يتم إثباته فيها ولكل القيود بصفة مجتمعة . كما أن أرصدة الحسابات بالأستاذ العام تنقسم الى قسمين متساويين من حيث المجموع أحدهما مدين والاخر دائن بما يمكن من إعداد ميزان المراجعة في صورة متوازية .

ويترتب على إستخدام المشروع لليوميات والدفاتر المساعدة ، كما سبق وتبينا ، أن بعض هذه اليوميات يمثل طرف واحد القيد (الطرف الدائن في يومية المشتريات مثلا) ، يتم ترحيله للحسابات الخاصة به في دفتر أستاذ مساعد (أستاذ الموردين مثلا) مستقل عن الاستاذ العام . بينما الحساب الذي يمثل الطرف الاخر للعملية ، والتي تسمى بإسمه اليومية المساعدة ذات الجانب الواحد في العادة (ح / المشتريات مثلا) فيرحل إليه المجاميع الدورية لليومية في دفتر الأستاذ العام . وبذلك تقع الحسابات التي تمثل الجانب المدين أو الدائن للقيد في دفتر أستاذ معين بينما تقع الحسابات التي تمثل الجانب الاخر للقيد في دفتر أستاذ أخر (العملاء في أستاذ العملاء والمبيعات في الأستاذ العام فيما يختص بيومية المبيعات الاجلة مثلا) . فإذا كانت اليوميات والدفاتر المساعدة

تعتبر بديلا كاملا لليومية العامة والأستاذ العام كل فيما يخصه من عمليات أو حسابات ، فيترتب على ذلك ضرورة ظهور أرصدة الحسابات فى دفاتر الأستاذ المساعدة فى ميزان المراجعة مع أرصدة الحسابات الموجودة فى دفتر الأستاذ العام حتى يتحقق توازن ميزان المراجعه ، ويتحقق مبدأ القيد المزدوج . ولا يتطلب هذا الوضع بالطبع ظهور حسابات إجمالية تمثل دفاتر الأستاذ المساعدة فى دفتر الأستاذ العام ، وإلا فلن يتحقق توازن الميزان . وهذه هى ما تسمى بالطريقة الإنجليزية لمعالجة اليوميات والدفاتر المساعدة . وتقتضى ظهور أرصده العملاء من واقع أستاذ العملاء ، وأرصدة الموردين من واقع أستاذ الموردين فى ميزان المراجعة دون وجود حساب لاجمالى العملاء أو لإجمالى الموردين فى الأستاذ العام .

أما الطريقة التى أتبعناها والتى يطلق عليها الطريقة الفرنسية ، فهى تعتبر اليوميات والدفاتر المساعدة بمثابة سجلات تحليلية بيانية فى إطار النظام المحاسبى . وعلى هذا الأساس فإن كل العمليات التى يقوم بها المشروع لا بد وأن تثبت فى اليومية العامة ، ترحل للأستاذ العام ولو بصورة إجمالية إستنادا إلى التفاصيل الواردة فى السجلات البيانية . وفى ظل هذا الوضع تمثل اليومية العامة والأستاذ العام عصب النظام المحاسبى المالى ، والتى منها يمكن التوصل الى نتائج عمليات المشروع وتصوير مركزه المالى . وفى ظل هذه الطريقة ، وهى الشائعة فى الإستخدام ، يمثل كل أستاذ من الدفاتر المساعدة بحساب اجمالى فى دفتر الأستاذ العام ويكتفى بأظهار رصيد هذا الحساب الإجمالى فى ميزان المراجعة كبديل لتفاصيل أرصدة الحسابات التى يمثلها فى الأستاذ المساعد . وعلى هذا الأساس يتحقق توازن الميزان ويتحقق مبدأ القيد المزدوج وتتحقق مزايا إستخدام الحسابات الإجمالية .

وتطبيقاً لهذه الطريقة يلزم إجراء قيد دورى فى اليومية العامة لإثبات الملخص الإجمالى لليوميات المساعدة . ومن واقع هذا القيد يتم الترحيل للحسابات الواردة فيه فى الأستاذ العام . أما اليوميات ، والتى تعد بمثابة سجلات تفصيلية تحليلية بيانية فى إطار النظام المحاسبى ، فيرحل منها لدفاتر الأستـــاذ المساعدة فقط ولا يجوز الترحيل منها للأستاذ العام بطريق مباشر .

اسئلة وتمارين

على الفصل التاسع

أولا ـ الأسئلة :

١ - إرسم نموذج مبسط ليومية مردودات ومسموحات المبيعات بالقياس على نموذج يومية مردودات ومسموحات المشتريات .

٢ ـ لماذا يعد الخصم النقدى المسموح به من الخانات الرئيسية فى يومية المقبوضات ،ولماذا يعد الخصم النقدى المكتسب من الخانات الرئيسة فى يومية المدفوعات .

٣ ـ برر لماذا تعتبر يومية المشتريات مدينة بطبيعتها بينما لاتعتبر يومية المقبوضات كذلك .

٤ ـ « يعتبر دفتر الأستاذ العام من الدفاتر المتوازنة بينما لاتعد كذلك دفاتر الأستاذ المساعدة فى ظل الطريقة التى أتبعناها » وضح لماذا تعتبر هذه العبارة صحيحة ووضح كيف يمكن إعداد ميزان مراجعة لأستاذ الموردين فى صورة متوازنة .

٥ ـ علق على كل من العبارات التالية بما يفيد صحتها أو عدم صحتها باختصار شديد :

ا ـ لانسجل فى يومية المبيعات إلا عمليات البيع الآجل ، حيث لايمكن تسجيل عمليات البيع النقدى فيها .

ب ـ إذا استخدمت المنشأة يومية مساعدة للمبيعات فهذا يقتضى بالضرورة استخدام أستاذ مساعد للعملاء وإلا لما تحققت الفوائد المرجوة من استخدام اليومية المساعدة .

حـ ـ باستخدام اليوميات المساعدة يمكن الاستغناء عن اليومية العامة .

د — تعد يومية المشتريات صورة عكسية من يومية المبيعات .

هـ — يعتبر أمر تخصيص خانة لشروط السداد ضرورة فى تصميم يومية المشتريات ، بينما لا يعتبر كذلك بصدد يومية المبيعات .

و — يرحل لحسابات الموردين من واقع يومية أوراق القبض لحساب المسحوب عليه أو محرر السند .

ز — يرحل لحسابات العملاء من واقع يومية أوراق القبض لحساب الساحب أو المستفيد .

ح — يرحل من يومية المقبوضات يوما بيوم وبالتفصيل لأستاذ العملاء من واقع خانة العملاء ، والحسابات الأخرى فى الأستاذ العام .

ط — يرحل من يومية المدفوعات يوما بيوم وبالتفصيل لأستاذ الموردين ، أما باقى الحسابات فيتم الترحيل على مدار فترات زمنية متفق عليها من واقع مجاميع اليومية .

ى — لا تعد اليوميات والدفاتر المساعدة من صميم النظام المحاسبى فى ظل الطريقة الانجليزية بينما تعد كذلك فى ظل الطريقة الفرنسية .

ك — يقتصر استخدام اليومية العامة فى حالة استخدام اليوميات المساعدة على إثبات قيود التسوية والاقفال فى نهاية الفترة المحاسبية .

ل — تعد كل من يومية المشتريات ويومية المبيعات واليومية العامة من اليوميات ذات الجانب الواحد ، أما يوميات المردودات والمسموحات والمقبوضات والمدفوعات فهى من ذوات الجانبين .

ثانيا ـ التمارين :

التمرين الأول :

فيما يلى بعض العمليات المطلوب اثباتها فى يومية المبيعات الآجلة وإجراء قيد الملخص الشهرى لها ، والترحيل للحسابات الملائمة :

٩/٤ — بيع بضاعة نقدا بمبلغ ٤٠٥٠٠ جنيه وعلى الحساب بمبلغ ٣٠٦٠٠ جنيه لشركة دوريدار .

٩/٧ — تحصيل عملاء بخصم نقدى ٢٪ ، إجمالى المبلغ ١٠٠٠٠ جنيه

٩/١٤ — بيع بضاعة للسيد/ عبد الحميد محمود بمبلغ ٦٠٧٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافى ٣٠ يوم .

٩/١٧ — بيع بضاعة نقدا بمبلغ ٤٠٢٥٠ جنيه للعميل عبد التواب وعلى الحساب للعميل عبد الحميد محمود بمبلغ ٣٠٢٠٠ جنيه ، كما رد العميل محمود بضاعة من يوم ٩/١٤ بمبلغ ٢٠٢٠٠ جنيه .

٩/٢٢ — تحصل من عبد الحميد محمود رصيد حسابه عن صافى مبيعات ٩/١٤ .

٩/٢٥ — بيع بضاعة بمبلغ ٧٠٦٠٠ جنيه للعميل سعدون والحصول على كمبيالة بالقيمة تستحق بعد ٣ شهور .

٩/٣٠ — بيع بضاعة بمبلغ ٢٠٣٥٠ جنيه للعميل عبد الصمد والحصول على شيك بالقيمة .

التمرين الثانى :

المطلوب : إثبات العمليات الآتية فى دفاتر شركة النصر التجارية التى تستخدم اليوميات المساعدة الآتية : يومية المبيعات ، يومية المشتريات ، يومية المقبوضات ، يومية المدفوعات ، ثم ترحيل العمليات للحسابات الملائمة فى دفاتر الأستاذ وإجراء قيود الملخصات الشهرية لليوميات المساعدة وترحيلها .

١٠/٢ — باعت بضاعة على الحساب للعميل محمد بمبلغ جنيه ١٠٣٠٠ جنيه (شروط البيع الآجل ٢٪ ١٠ أيام صافى ٦٠ يوم) بالفاتورة رقم ١٠٩ .

١٠/٣ — اشترت بضاعة من شركة الضحى بتاريخ ١٠/٢ وتسلمتها اليوم بمبلغ ٢/٤٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ يوم ، صافى ٦٠ يوما .

١٠/٥ — اشترت آلات من شركة التجارة للآلات بمبلغ ٧٠٠٠٠ جنيه بشروط

صافى ٢٠ يوم . وفى نفس اليوم باعت بضاعة على الحساب للعميل عبد الجواد بمبلغ ١٫٤٠٠ جنيه ، فاتورة رقم ١١٠ .

١٠/٧ : إقترضت من بنك القاهرة مبلغ ٣٠٫٠٠٠ جنيه أودعت حسابها الجارى بالبنك .

١٠/٨ : تسلمت بضاعة من شركة الضحى مرفق معها فاتورة بتاريخ ١٠/٥ بمبلغ ٢٫٣٠٠ جنيه بشروط : ٢ ./. ١٠ صافى ٣٠ يوم .

١٠/٩ : سددت إيجار المحل عن شهر بمبلغ ١٫٠٠٠ جنيه .

١٠/١٠ : باعت بضاعة على الحساب للعميل عبد الرحيم بمبلغ ١٫٨٠٠ جنيه ، فاتورة رقم ١١١ .

١٠/١١ : تسلمت شيك من العميل محمد بمبلغ ١٫٢٧٤ جنيه سداد لمبيعات يوم ١٠/٢ ، كما سددت حساب شركة الضحى عن مشتريات يوم ١٠/٣ بشيك (فاتورة بتاريخ ١٠/٢) .

١٠/١٢ : تسلمت بضاعة مصحوبة بفاتورة من شركة عبد الصمد بتاريخ ١٠/٩ بمبلغ ٢٫٧٥٠ جنيه بشروط ٢ ./. ١٠ أيام ، صافى ٦٠ يوم .

١٠/١٤ : بلغت المبيعات النقدية فى ذلك اليوم ٤٫٢٢٠ جنيه .

١٠/١٥ : حصلت من شركة عبد الصمد على مسموحات من مشتريات ١٠/١٢ بمبلغ ٢٥٠ جنيه لعدم مطابقة الأصناف للمواصفات وفى نفس التاريخ أرسلت شيك لشركة الضحى سداد المشتريات يوم ١٠/٨ (فاتورة بتاريخ ١٠/٥) .

١٠/١٦ : باعت بضاعة على الحساب للعميل محمد بمبلغ ١٫٠٠٠ جنيه ، فاتورة رقم ١١٢ .

١٠/١٩ : حصلت على شيك من العميل عبد الرحيم سدادا لمشترياته من الشركة بتاريخ ١٠/١٠ ، وفى نفس اليوم سددت فاتورة شركة عبد الصمد

بتاريخ ١٠/٩ نقدا (من الصندوق) وحصلت على الخصم .

١٠/٢١ : باعت آلات حاسبة مستعملة بمبلــغ ٤٤ جنيه حصلت نقدا بالصندوق .

١٠/٢٤ : تسلمت بضاعة من شركة عبد التواب مصحوبة بفاتورة بمبلـغ ١٫٢٥٠ جنيه بتاريخ ١٠/٢١ بشروط ٢ ٪ ١٠ أيام ، صافى ٣٠ يوم .

١٠/٢٦ : تسلمت نقدا بالصندوق مبلغ ٩٨٠ جنيه من العميل محمد سداد لمبيعات يوم ١٠/١٦ ، وباعت فى نفس اليوم بضاعة للعميل عبد الرحيم بمبلغ ٧٠٠ جنيه ، فاتورة رقم ١١٣ .

١٠/٣١ : بلغت المبيعات النقدية ٣٫٦٠٠ جنيه منهــا ٢٫٠٠٠ جنيه بشيكات ، وبلغت المصروفات البيعية المسددة عن الشهر ١٫٧٥٠ جنيه منها ٥٠٠ جنيه بشيكات .

التمرين الثالث :

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها شركة الشرق التجارية خلال شهر نوفمبر :

١١/١ : إشترت مواد ومهمات بيعية بمبلغ ٣٥٠ جنيه نقدا وسددت رصيد المورد عبد الستار بمبلغ ٢٫٢٧٠ جنيــه بشيك وحصلت على خصم نقدى منه بمبلغ ٣٠ جنيه .

١١/٢ : باعت بضاعة لشركة أخوان سعدون بمبلـغ ٦٫٥٢٠ جنيه على الحساب بفاتورة رقم ٣١١ ، كما باعت بضاعة نقدا بمبلغ ٢٫٠٠٠ جنيـه حصل منها فى بالصندوق ٥٠٠ جنيه والباقى بشيك .

١١/٦ : أشترت أثاث وتركيبات بمبلـغ ٢٫٥٠٠ جنيـه على الحساب ، وأشترت بضاعة من المورد عبد الستار بمبلغ ٦٫٠٠٠ جنيه سدد منها ٢٫٠٠٠ جنيه بشيك والباقى على الحساب بشروط ٢ ٪ ١٠ أيام ، صافى ٣٠ يـوم ، وكانت فاتورة المورد بتاريخ ١١/٥ .

١١/٩ : سددت مصروفات دعاية وإعلان بمبلغ ٤٠٠ جنيه بشيك وبلغت المصروفات النثرية من الصندوق ٢١٠ جنيه .

١١/١٢ : ردت شركة إخوان سعدون بضاعة بمبلغ ١٫٢٥٠ جنيه من مبيعات يوم ١١/٣ ، وباعت الشركة بضاعة لشركة الشروق بمبلغ ٣٫٧٥٠ جنيه على الحساب ، فاتورة رقم ٣١٢ .

١١/١٥ : بلغت المبيعات النقدية بالصندوق ٦٫٧٠٠ جنيه ، وسددت مشتريات البضاعة من المورد عبد الستار بتاريخ ١١/٦ بشيك، وأودعت بالحساب الجاري بالبنك ٤٫٥٠٠ جنيه من النقدية بالصندوق .

١١/١٧ : أخطر البنك الشركة بأن العميل مسعود قد توقف عن سداد الكمبيالة المسحوبة عليه والمخصومة بالبنك والبالغ قيمتها ٢٫٥٠٠ جنيه وقام البنك بالإجراءات اللازمة وحمل الشركة بالمصاريف البالغة ١٩ جنيه وكذلك بقيمة الكمبيالة .

١١/٢٠ : بلغت المشتريات النقدية من البضاعة ١٫٢٠٠ جنيه من الصندوق، ٣٫١٠٠ بشيكات ، كما بلغت المشتريات الآجلة من المورد عبد الودود ٢٫٨٥٠ جنيه بشروط ٢ ٪ ١٠ أيام صافي ٦٠ يوم ، وكانت الفاتورة بتاريخ ١١/١٩ .

١١/٢٣ : باعت الشركة إحدى السيارات القديمة بمبلغ ٣٥٠٠ جنيه وحصلت القيمة بالصندوق ، كما باعت بعض الأثاث والتركيبات الزائدة عن حاجتها بمبلغ ٩٠٠ جنيه على الحساب .

١١/٢٦ : بلغت المشتريات النقدية ١٫٢٠٠ جنيه سدد منها من الصندوق ٢٠٠ جنيه ، كما بلغت المشتريات الآجلة من المورد عبد الوهاب ٤٫٥٠٠ جنيه بشروط ١ ٪ ٢٠ يوم ، صافي ٦٠ يوم ، وبلغت المبيعات النقدية ١٫٣٧٥ جنيه حصل منها ٢٧٥ جنيه بالصندوق ، وبلغت المبيعات الآجلة للعميل وهدان ٤٫٢٠٠ جنيه بفاتورة رقم ٣١٦ .

١١/٢٩ : سحبت على شركة الشروق كمبيالة بمبلغ ٣٧٠٠ر٣ جنيه تستحق بعد ثلاثة أشهر من تاريخه سدادا لرصيد حسابها ، وقامت بخصم الكمبيالة فى البنك فى نفس اليوم مقابل مصاريف خصم قدرها ٣٥ جنيه . وقامت بسداد حساب المورد عبد الودود عن مشتريات يوم ١١/٢٠ بشيك على البنك وحصلت على الخصم المكتسب .

١١/٣٠ ، سددت الإيجار عن الشهر بمبلغ ١٢٠٠ر١ جنيه بشيك، والأجور عن الشهر بمبلغ ٢٣٠٠ر٢ جنيه من الصندوق ، كما بلغت الفوائد المستحقة والتى لم تسدد بعد فى نهاية الشهر ١٢٠ جنيه .

فإذا علمت أن الشركة تستخدم اليوميات المساعدة الآتية : المبيعات الآجلة، المشتريات الآجلة ، المقبوضات ، المدفوعات ، أوراق القبض .

المطلوب (١) إثبات العمليات السابقة فى دفاتر الشركة عن الشهر وترحيلها للحسابات الملائمة فى دفاتر الأستاذ الملائمة .

(٢) إجراء قيود إثبات الملخصات الشهرية لليوميات المساعدة وترحيلها للحسابات الملائمة فى الأستاذ العام .

(٣) إعداد ميزان مراجعة أستاذ العملاء وأستاذ الموردين فى نهاية الشهر .

التمرين الرابع :

ظهرت الأرصدة التالية فى دفاتر شركة رشا التجارية فى ٧٤/٩/١ : أستاذ العملاء : العميل عبد الجبار ٦٠٠ر١ جنيه ، العميل عبد الجواد ٧٥٠ جنيه ، العميل عبد الجليل ١١٠ر١ جنيه ، العميل عبد الصبور ٣٤٠ر٢ جنيه ، أستاذ الموردين : شركة أمل ٩٠٠ر١ جنيه ، شركة أمانى ٦٠٠ جنيه ، شركة سوريا ١٠٠ر٢ جنيه ، شركة سهيلة ٤٠٠ جنيه .

وقد قامت الشركة بالعمليات الآتية خلال شهر يناير :

١/٢ : بلغت المبيعات النقدية ١٠٠ر١ جنيه بالصندوق ، ٤٠٠ر٣ جنيه بشيكات ، وبلغت المبيعات الآجلة للعميل عبد الجواد ٢٥٠ر١ جنيه فاتورة رقم ١/٤ ، والعميل عبد المولى ٠٠٠ر٣ جنيه فاتورة رقم ١/٥ .

١/٥ : بلغت المشتريات النقدية الآتى : بضاعة من الصندوق ٢٫٣٠٠ جنيه ، أثاث بشيك ١٫٠٠٠ جنيه ، آلات ومعدات بشيك ٤٫٥٠٠ جنيه . كما بلغت المشتريات الآجلة الآتى : من شركة أمل ١٫٣٠٠ جنيه بشروط ٢ ٪ ١٠ أيام صافى ٣٠ يوم ، فاتورة بتاريخ ١/٤ ، من شركة حسام ١٫٢٠٠ جنيه بشروط صافى ٣٠ يوم فاتورة بتاريخ ١/٣ . كما بلغت تسديدات الشركة للموردين الآتى :

شركة أمل ١٫٤٨٠ جنيه وخصم مكتسب ٢٠ جنيه بشيك ، شركة سوليا ١٫٩٥٠ جنيه وخصم مكتسب ٥٠ جنيه منها ٤٥٠ جنيه نقدا و ١٫٥٠٠ جنيه بشيك . وبلغت المتحصلات من العملاء الآتى :

العميل عبد الجواد سدد رصيد حسابه بالصندوق بخصم ٣٠ جنيه ، العميل عبد الجسور سدد ١٫٢٤٠ جنيه بشيك وقدم كمبيالة مسحوبة على حدون بمعرفته ومظهره منه لشركة رشا تستحق بعد ٣٠ يوم من تاريخه بباقى رصيد حسابه .

١/١٠ : باعت الشركة نقدا : أثاث قديم بمبلغ ١٢٠ جنيه حصلت بالصندوق ، آلة قديمة بمبلغ ١٫٠٠٠ جنيه بشيك ، بضاعة بمبلغ ٧٦٠ جنيه حصلت بالصندوق ، بضاعة بمبلغ ١٫٥٠٠ جنيه بشيكات كما باعت الشركة على الحساب للعميل عبد الجبار بضاعة بمبلغ ٢٫٥٠٠ جنيه ، العميل عبد الجواد بضاعة بمبلغ ١٫٢٠٠ جنيه ، العميل عبد الجسور ١٫٠٠٠ جنيه ، العميل عبد المولى ٢٫٥٠٠ جنيه ، بفواتير أرقام ٩ / ١ ، ١٠ / ١ ، ١١ / ١ ، ١٢ / ١ على التوالى . وقد سدد عبد المولى فاتورة الشركة رقم ٥ / ١ بتاريخ ١/٢ بشيك بخصم نقدى ٦٠ جنيه .

١/١٥ : بلغت المدفوعات النقدية الآتى : شركة أمل ٥٠٠ جنيه بشيك ، الأجور ٢٥٠ جنيه من الصندوق ، مشتريات بضاعة ١٫٣٦٠ جنيه منها ٣٦٠ جنيه من الصندوق والباقى بشيك ، فوائد مدينة ٧٠ جنيه بشيك ، كما بلغت المتحصلات النقدية الآتى : إيجـــار دائن ٥٠٠ جنيه بشيك ، مبيعات بضاعة ١٫٣٠٠ جنيه حصلت بالصندوق، ٢٫١٠٠ جنيه بشيكات، من العميل عبد الجبار ٢٫٦٠٠ جنيه بشيكات ، من العميل عبد الجليل ٦١٠ جنيه بالصندوق .

١/٢٠ : سدد العميل عبد المولى مبلغ ٩٨٠ جنيه بشيك ومنح خصم نقدى

بمبلغ ٢٠ جنيه ورد بضاعة للشركة بمبلغ ٣٥٠ جنيه ومنحته الشركة مسموحات على مشترياته بتاريخ ١/١٠ بمبلغ ١٥٠ جنيه . كما وردت الشركة بضاعة لشركة حسام من مشتريات ١/٥ بمبلغ ٢٠٠ جنيه وسددت ٥٠٠ جنيه من رصيد حساب المورد بشيك وحررت سندا إذنيا بالمبلغ الباقى يستحق بعد ثلاثة أشهر من تاريخه .

١/٢٥ : بلغت المبيعات الآجلة للعملاء الآتى : العميل عبد الجبار ٥٠٠ جنيه ، العميل عبد الجواد ١٫٠٠٠ جنيه ، العميل عبد المحسور ١٫٢٥٠ جنيه ، العميل عبد المولى ٨٥٠ جنيه ، بفواتير أرقام ١/٢٢ ، ١/٢٣ ، ١/٢٤ ، ١/٢٥ على التوالى . وبلغت المتحصلات النقدية فى نفس اليوم الآتى : من العميل عبد الجليل ٣٠٠ جنيه بالصندوق، من بيع مخلفات التعبئة والتغليف ٢٥٠ جنيه بشيك، من الفوائد الدائنة ١٥٠ جنيه بشيك .

١/٣١ : بلغت المشتريات الآجلة الآتى : من شركة أمل ٧٥٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافى ٣٠ يوم ، من شركة سونيا ٢٫٠٠٠ جنيه بشروط صافى ٢٠ يوم ، من شركة سهيلة ١٫٦٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافى ٢٠ يوم . كما بلغت التسديدات النقدية ، أجور ٧٦٠ جنيه من الصندوق ، مرتبات ٥٠٠ جنيه بشيكات ، دعاية وإعلان ٣٥٠ جنيه بشيك ، شركة سهيلة ٤٠٠ جنيه نقدا من الصندوق .

المطلوب : (١) إثبات العمليات السابقة فى دفاتر اليوميات المناسبة وترحيلها لحسابات الأستاذ الملائمة .

(٢) إجراء قيد الملخص الشهرى لليوميات المساعدة وإتمام الترحيل للحسابات الملائمة .

(٣) إعداد ميزان مراجعة أستاذ العملاء، وإستاذ الموردين فى ١٩٧٤/١/٣١ .

التمرين الخامس :

فيما يلى أرصدة بعض الحسابات فى ٧٤/٢/١ كما ظهرت فى دفاتر شركة

المصباح التجارية : إجمالى العملاء : ٢٣٫١٥٠ جنيه، إجمالى الموردين : ١٦٫٧٥٠ جنيه ، أوراق القبض ١٣٫٥٠٠ جنيه ، أوراق الدفع : ٨٫٢٥٠ جنيه .

وفيما يلى بعض البيانات المستخرجة من دفاتر الشركة فى نهاية شهر مارس عن عمليات الشهر : مجموع يومية المشتريات الآجلة ٢٢٫٨٥٠ جنيه ، مجموع يومية المبيعات الآجلة ٦٧٫٣٥٠ جنيه ، مجموع يومية مردودات ومسموحات المشتريات ٢٫٣٥٠ جنيه منها ٢٫٠٠٠ جنيه مردودات، مجموع يومية مردودات ومسموحات المبيعات ١٫١١٠ جنيه منها ٨٠٠ جنيه مردودات ، مجموع يومية أوراق القبض ٦٫٥٠٠ جنيه . مجموع يومية أوراق الدفع ٧٫٧٥٠ جنيه، مجموع الجانب المدين من يومية المقبوضات ١٧٢٫٦٠٠ جنيه ، مجموع الجانب الدائن من يومية المدفوعات ٩٧٫٥٠٠ جنيه وبتحليل قيد الملخص الشهرى ليوميتى المقبوضات والمدفوعات فى اليومية العامة وجد الآتى :

يومية المقبوضات : صندوق ٢٥٫٥٠٠ جنيه ، بنك ١٤٤٫٥٠٠ جنيه ، خصم ٢٫٦٠٠ جنيه ، مبيعات ٤٨٫٠٠٠ جنيه ، عملاء ٨٤٫٠٠٠ جنيه، أوراق قبض ١١٫٠٠٠ جنيه ، بيع أراضى ٢٥٫٠٠٠ جنيه ، بيع آلات ٢٫٦٠٠ جنيه، عمولات ٦٠٠ جنيه ، فوائد دائنة ٤٠٠ جنيه .

يومية المدفوعات : صندوق ١٢٫٥٠٠ جنيه، بنك ٦٣٫٦٠٠ جنيه ، خصم ١٫٤٠٠ جنيه ، مشتريات ٢٥٫٠٠٠ جنيه ، موردون ٢٢٫٧٥٠ جنيه، أوراق دفع ٩٫٢٥٠ جنيه ، أجور ومرتبات ٧٥٠ جنيه ، دعاية وإعلان ٢٥٠ جنيه ، إيجار ٥٠٠ جنيه ، مياه وإنارة ١٠٠ جنيه ، آلات ومعدات ٢٨٫٠٠٠ جنيه ، سيارات ١٠٫٠٠٠ جنيه .

وبتحليل قيود اليومية العامة عن الشهر وجد الآتى :

أوراق قبض مرسلة للتحصيل ٣٫٠٠٠ جنيه ، أوراق قبض مخصومة ٢٫٥٠٠ جنيه ، أوراق قبض مرفوضة ١٫٥٠٠ جنيه ومصاريف قضائية ١٥ جنيه ، أوراق قبض محولة لموردين ١٫٠٠٠ جنيه .

المطلوب : (١) إجراء قيود اليومية العامة اللازمة فى نهاية الشهر .
(٢) تصوير الحسابات اللازمة فى الأستاذ العام وترحيل هذه القيود اليها.

التمرين السادس :

ظهرت أرصدة بعض حسابات الأستاذ العام فى بداية ونهاية شهر مارس لشركة سحر التجارية كالآتى :

الحساب	الرصيد فى أول مارس		الرصيد فى آخر مارس	
إجمالى العملاء	٢ر٥٠٠	جنيه	٢ر١٠٠	جنيه
إجمالى الموردين	٦ر٤٠٠	»	٨ر٥٠٠	»
أوراق القبض	٢ر٥٠٠	»	٤ر٦٠٠	»
أوراق الدفع	٣ر٢٠٠	»	٢ر٣٠٠	»
المشتريات	٥٨ر٧٥٠	»	؟	
المبيعات	٩٧ر٨٥٠	»	؟	

وفيما يلى بعض البيانات المسجلة فى دفاتر الشركة خلال الشهر :

يومية المقبوضات : متحصلات نقدية من العملاء ٢٣ر٢٠٠ جنيه ، خصم نقدى ٨٠٠ جنيه ، متحصلات من أوراق قبض ٣ر٠٠٠ جنيه ، مبيعات ١٨ر٥٤٠ جنيه .

يومية المدفوعات : مدفوعات نقدية لموردين ١٦ر٢٥٠ جنيه ، خصم نقدى ٧٥٠ جنيه ، مشتريات ١١ر٧٥٠ جنيه ، أوراق دفع مسددة ٤ر٥٠٠ جنيه ، مصاريف بروتستو عن أوراق قبض مرفوضة ٥٠ جنيه .

اليومية العامة : أوراق قبض محولة لموردين ٣ر٠٠٠ جنيه ، ديون معدومة ٥٠٠ جنيه ، أوراق قبض برسم التحصيل ٢ر٥٠٠ جنيه، أوراق قبض مرفوضة من الأوراق المودعة فى البنك للتحصيل ٢ر٠٠٠ جنيه ، فوائد تجديد أوراق قبض ١٥٠ جنيه .

المطلوب : تصوير الحسابات السنة السابقة عن شهر مارس .

الفصل العاشر

فى

المحاسبة فى المشروعات الصناعية

١ ـ مقدمة :

تعرضنا حتى الآن لإجراءات الدورة المحاسبية فى المشروعات التجارية والخدمية ، والتى فيها يكون المصدر الرئيسى لإيرادات المشروع هو الإتجار فى البضائع عن طريق عمليات الشراء والبيع ، أو أداء الخدمات للعملاء . أما فى المشروعات الصناعية ، موضوع هذا الفصل ، فإن إيرادات المشروع تأتى أساسا من عمليات تصنيع المنتجات والسلع التى يقوم المشروع بنفسه بإنتاجها لأغراض بيعها لعملائه . فالمشروع الصناعى يحصل على مواد أولية فى صورتها الخام أو فى صورة شبه مصنعة ثم يقوم بتحويلها عن طريق عمليات التصنيع إلى سلع ومنتجات صالحة للبيع لعملائه . ويستخدم المشروع لأغراض عمليات التحويل الصناعية التى يقوم بأجرائها على المواد الأولية مايتاح لديه من وسائل تصنيع مادية وبشرية من آلات ومعدات وعمال ومهندسين ، وما إلى ذلك . وعادة ماتكون السلعة التى تنتج عن عمليات التصنيع مختلفة فى الشكل والجوهر والخواص عن المواد الأولية المستخدمة فى إنتاجها . وتتكون إيرادات المشروع الصناعى أساسا من مبيعاته من منتجاته ، بينما تتكون إيرادات المشروع التجارى من مبيعاته من السلع والبضائع التى يتم شرائها لأغراض إعادة بيعها من إنتاج الغير . وبينما تتكون تكلفة مبيعات المشروع التجارى من تكلفة البضاعة التى يتم بيعها من مشترياته ، فإن تكلفة مبيعات المشروع الصناعى تتكون من تكلفة مايتم بيعه من إنتاجه . وبذلك فيلزم الأمر لأغراض قياس هذه التكلفة فى المشروعات

الصناعية تحديد تكلفة الانتاج الذى يتدفق من العمليـات الصناعية للمشروع . وعندما تتحدد هذه التكلفة ، فإن موضوع تحديد تكلفة مبيعاته من هذا الإنتاج لا تختلف كثيرا عن تحديد تكلفة البضاعة المباعة فى المشروعات التجارية .

٢ـ عناصر تكلفة الانتاج فى المشروعات الصناعية :

تنقسم تكلفة الانتاج فى المشروعات الصناعية إلى ثلاثة عناصر أساسية هى : المواد الأولية والخامات المستخدمة فى العمليات الإنتاجية ، تكلفة العمالة التى تساعد فى تحويل هذه المواد الأولية والخامات إلى منتجات قابلة للبيع ، وتكلفة خدمات الأصول الثابتة المستنفدة فى العمليات الصناعية . وقد جرت العادة فى محاسبة التكاليف على تقسيم هذه العناصر إلى عناصر مباشرة على المنتج وعناصر غير مباشرة على المنتج ، والعناصر المباشرة هى تلك التى يمكن تخصيصها إلى منتج معين على وجه التحديد،ومن ثم يمكن معرفة مقدار إحتياجات المنتج من كل منها بدرجة كبيرة من الدقة . كما ترتبط هذه العناصر إرتباطا مبـاشرا بحجم الانتاج (عدد وحدات الانتاج) فتزيد بزيادته وتنقص بنقصانه ، أما العنـاصر غير المباشرة فهى تلك التى تخدم العمليات الانتاجية عموما ولا ترتبط بوحدة الانتاج بطريق مباشر . وليس لهذه العناصر تلك الروابط الوثيقة بحجم الانتاج، كما هو الحال فى العناصر المباشرة ، فبعضها قد يرتبط بالتقلبات فى حجم الانتاج. كما قد لا توجد أى روابط بين بعضها والتقلبات فى حجم الانتاج. وتتكون العناصر المباشرة من المواد المباشرة والأجور المباشرة ،أما العناصر غير المباشرة فيطلق عليها المصاريف الصناعية غير المباشرة ، وتتكون من باقى عناصر تكلفة الانتاج بخلاف المواد المباشرة والأجور المباشرة .

وتمثل المواد المباشرة عناصر المواد الأولية والخامات والسلع شبه المصنعة التى تدخل فى تكوين المنتج بطريق مباشر . فالحديد الخام يعتبر مواد مباشرة فى صناعة ألواح الصاج وصناعة الحديد والصلب عموما . كما أن ألواح الصاج تعتبر مواد مباشرة فى صناعة السيارات وعربات السكك الحديدية مثلا . والقطن الخام يعتبر مواد مباشرة فى صناعة غزل القطن ، كما أن غزل القطن

يعتبر مواد مباشرة فى صناعة النسيج ، وهكذا . ولا يعتبر كل المواد المستخدمة فى العمليات الصناعية موادا مباشرة على المنتج . فزيت البترول ومواد الوقود الأخرى كالفحم مثلا تعتبر من المواد اللازمة لتشغيل الآلات والمعـدات وصيانتها . ولكنها لاتعتبر من المواد المباشرة على الإنتاج لأنها لاتدخل فى تكوين المنتج بصفتها المادية ، وإنما تعتبر من عناصر المصـاريف الصناعية غير المباشرة، ويطلق عليها المواد غير المباشرة .

وتشتمل تكلفة المواد المباشرة على ثمن شرائها (الصافى بعد خصم الخصم النقدى المكتسب فى حالة وجوده) وكل التكاليف اللازمة لنقلها لمخازن المشترى كما يجب أيضا أن تتضمن التكلفة تكلفة التخزين والمناولة فى مخازن المشترى حتى تصبح فى متناول العمليات الصناعية .

وتمثل الأجور المباشرة مقابل الخدمات التى يحصل عليها المشروع من العاملين فى العمليات المؤدية لانتاج السلع والخدمات التى ينتجها بطريق مباشر . مثال ذلك أجور عمال تشغيل الآلات وعمال تجميع الأجزاء وتشطيب المنتجات وما إلى ذلك من أنواع العمالة التى تتناول عمليات متعلقة بانتاج المنتج بطريق مباشر . أما أجور الملاحظين والمشرفين والفراشين والكتبة ، وما إلى ذلك من أنواع العمالة التى تؤدى خدمات عامة للعمليات الصناعية بأسرها فلا تعد من الأجور المباشرة ، وإنما تعتبر من مكونات المصروفات الصناعية غير المباشرة ، ويطلق عليها الأجور غير المباشرة . ويمكن التفرقة بين الأجور المباشرة والأجور غير المباشرة عن طريق مدى ارتباط كل منهما بحجم الانتـاج . والأجور المباشرة عادة ترتبط بالتقلبات فى حجم الانتاج ارتباطا كبيرا ، بينما لاتوجد هذه الروابط فى الأجور غير المباشرة .

ولا تقتصر الأجور المباشرة على الأجور النقدية المستحقة للعمل المبـاشر ، وإنما يجب أيضا أن تتضمن تكلفة المزايا العينية والتأمينـات الاجتمـاعية المتعلقة به .

وتشمل المصروفات الصناعية غير المباشرة على كل عناصر المصروفات المتعلقة بعمليات الانتاج بخلاف المواد المباشرة والأجور المباشرة . هـذا ولا تتضمن المصاريف الصناعية غير المباشرة مصاريف البيع والتوزيع أو المصاريف الادارية والتمويلية . ومن أمثلة المصروفات الصناعية غير المباشرة مايلي : أجور الملاحظين والمهندسين وعمال الصيانة والاصـــلاحات والنظافة والـكتبة ، وقطع الغيار والمهمـــات ومواد الصيانة والاصلاحات ، الوقود والزيوت والشحومات والمياه والإنارة والقوى الـكهربائية المحركة للآلات ، التأمين على مبانى وآلات المصنع ، والضرائب على مبانى وآلات المصنع ، إهلاك الآلات والمعدات والمبانى الخاصة بالمصنع ، إيجار المبانى والآلات والمعدات الخاصة بالمصنع ، وما شابه ذلك من عناصر التكلفة المتعلقة بالمصنع والتى لاتعد من مكونات المواد المباشرة أو الأجور المباشرة .

وعلى هذا الأساس تتلخص الاختلافات الرئيسية بين المشروعات الصناعية والمشروعات التجارية حتى هذه النقطة ، فى أن الأولى تحصل عـلى المواد الأولية لأغراض إجراء عمليات صناعية عليها وتحويلها إلى منتجات قابلة للبيع للعملاء ، بينما الثانية تشترى بضائع جاهزة لأغراض إعادة بيعها لعملائها دون إجراء عمليات صناعية عليها ، وبذلك يتطلب الامر قياس تكلفة الانتاج فى المشروعات الصناعية أولا قبل أن يتمكن المحاسب من تحديد تكلفة مبيعاتها وقياس مجمل الربح .

٣ ـ قياس تكلفة الانتاج فى المشروعات الصناعية :

يتطلب الأمر لأغراض قياس تكلفة الانتاج فى المشروعات الصناعية إضافة حسابات جديدة بالأستاذ العـام والاستعانة بسجلات ودفاتر تحليلية أخرى للمساعدة فى تحديد تكلفة الانتاج والرقابة عليها .وسوف نتناول هنا الاختلافات الرئيسية بين المشروعات الصناعية والمشروعات التجارية باختصار وتبسيط ،

وذلك فى ظل طريقة المخزون الدورى ، على أن نتناول الموضوع بالتفصيل فى دراساتنا المتقدمة .

٣ ـ ا ـ المخزون :

بينما يكون للمشروعات التجارية حساب واحد للمخزون فى الأستاذ العام ، فإن المشروعات الصناعية عادة مايخصص فيها للمخزون ثلاثة حسابات فى الأستاذ العام هى :

١ — حساب مخزون المواد الأولية والخامات : ويوضح رصيدة تكلفة المواد الأولية والخامات فى حيازة المشروع فى لحظة زمنية معينة ، وهو من حسابات الأصول .

٢ — حساب مخزون الانتاج غير التام : ويطلق عليه أيضا حساب مخزون الانتاج تحت التشغيل ، ويوضح رصيد هذا الحساب تكلفة الانتاج الذى مازال فى إحدى مراحل العمليات الصناعية ولم يصبح انتاج تام بعد ، فى لحظة زمنية معينة ، وهو أيضا من حسابات الأصول .

٣ — حساب الانتاج التام : ويوضح رصيد هذا الحساب تكلفة الانتاج التام الذى يقع فى حيازة المشروع فى لحظة زمنية معينة ، وهو إنتاج تام بمعنى أنه فى حالة صالحة للبيع للعملاء ، ولا يحتاج لعمليات صناعية إضافية ويعتبر من حسابات الأصول .

٣ ـ ب ـ حساب مشتريات المواد الاولية والخامات :

إذا كان المشروع الصناعى يتبع طريقة المخزون الدورى ، فإنه عادة مايخصص حساب فى الأستاذ العام لمشتريات المواد الأولية والخامات (وعادة مايكون لديه يومية مساعدة لهذه المشتريات وأستاذ مساعد للموردين) ويجعل هذا الحساب مدينا بتكلفة مايتم شراؤه من المواد الأولية والخامات خلال الفترة المحاسبية .

ويمكن أن تعالج المرتجعات والمسموحات من مشتريات المواد الأولية والخامات وكذلك الخصم النقدى المكتسب فى هذا الحساب ، أو يخصص لكل منها حساب مستقل فى الأستاذ العام ، على أن تتم التسوية اللازمة لتحديد صافى مشتريات المواد الأولية والخامات فى نهاية الفترة المحاسبية .

٣ ـ حـ ـ حساب الأجور المباشرة :

عادة مايقوم المشروع الصناعى بتخصيص حساب مستقل للأجور المباشرة فى الأستاذ العام يحمل بتكلفة العمل المباشر على الانتاج على مدار الفترة المحاسبية .

٣ ـ د ـ حساب المصروفات الصناعية غير المباشرة :

عادة مايتضمن النظام المحاسبى للمشروعات الصناعية دفتر أستاذ مستقل للمصروفات الصناعية غير المباشرة يخصص لكل عنصر منها حساب فيه وبالاضافة إلى ذلك يخصص حساب فى الأستاذ العام للمصروفات الصناعية غير المباشرة، يوضح رصيده فى نهاية الفترة المحاسبية اجمالى تكلفة المصروفات غير المباشرة المستنفدة فى العمليات الانتاجية على مدار الفترة .

٣ ـ هـ ـ تحديد تكلفة الانتاج :

تتحدد تكلفة المبيعات فى المشروعات التجارية ، من واقع دراستنا السابقة ، فى ظل طريقة المخزون الدورى كالآتى :

تكلفة البضاعة المباعة = مخزون بضائع أول المدة + صافى المشتريات خلال المدة — مخزون بضائع آخر المدة .

وحتى يمكن تحديد تكلفة المبيعات فى المشروعات الصناعية ، فإنه يلزم قبل ذلك تحديد تكلفة الانتاج التام خلال المدة ، والذى يحل محل المشتريات فى المشروعات التجارية . وعلى نفس النسق وبنفس منطق تحديد تكلفة البضاعة المباعة ، يتم تحديد تكلفة الانتاج التام فى المشروعات الصناعية ، التى تتبع طريقة المخزون الدورى كالآتى :

مخزون أول الفترة من المواد الأولية والخامات	× × ×		
+ صافى مشتريات الفترة من المواد الأولية والخامات	× × ×		
تكلفة المواد الأولية والخامات المتاحة		× × ×	
— مخزون آخر الفترة من المواد الأولية والخامات		(× × ×)	
تكلفة المواد الأولية والخامات المستخدمة			× × ×
+ الأجور المباشرة			× × ×
+ المصاريف الصناعية غير المباشرة			× × ×
التكلفة الصناعية عن الفترة			× × ×
+ مخزون أول الفترة من الانتاج غير التام			× × ×
— مخزون آخر الفترة من الانتاج غير التام			(× × ×)
تكلفة الانتاج التام عن الفترة			× × ×

وعندما نتوصل إلى تحديد تكلفة الانتاج الذى تم فعلا خلال الفترة وأصبح صالحا للبيع للعملاء ، يمكن تحديد تكلفة ماتم بيعه فعلا خلال الفترة (تكلفة المبيعات) كالآتى :

مخزون أول الفترة من الانتاج التام	× × ×	
+ تكلفة الانتاج التام خلال الفترة	× × ×	
تكلفة الانتاج التام المتاح للبيع		× × ×
— مخزون آخر الفترة من الانتاج التام		(× × ×)
تكلفة المبيعات من الإنتاج التام		× × ×

وعادة ماتستعين المشروعات الصناعية بحساب مخصص لقياس تكلفة الانتاج التام خلال الفترة يطلق عليه حساب الانتاج أو حساب التشغيل . وسوف نتناول الحساب فى البند التالى ، بعدأن نوضح كيفية حساب هذه التكلفة فى صورة قائمة عن طريق مثال رقمى .

ظهرت الأرصدة التالية بميزان مراجعة شركة الأعمال الصناعية فى ١٢/٣١ : مخزون ١/١ من المواد ١٣٫٢٠٠ جنيه ، مخزون ١/١ من الانتاج التام ٦٫٨٠٠ جنيه ، صافى مشتريات المواد ٩٧٫٨٠٠ جنيه ، مخزون ١/١ من الانتاج التام ٢٥٫٠٠٠ جنيه ، الأجور المباشرة ٢٢٫٧٠٠ جنيه ، الأجور غير المباشرة ٧٫٦٠٠ جنيه ، وقود وزيوت وقوى محركة ٦٫٨٥٠ جنيه ، اهلاك آلات ومبانى المصنع ٤٫١٥٠ جنيه ، مصروفات صناعية غير مباشرة متنوعة ٣٫٤٠٠ جنيه .

وقد تبين من الجرد الفعلى فى نهاية الفترة أن مخزون المواد ١٥٫٠٠٠ جنيه ، مخزون الانتاج غير التام ٨٫٤٠٠ جنيه ، مخزون الانتاج التام ١٨٫٥٠٠ جنيه . والمطلوب اعداد قائمة توضح فيها كيفية حساب تكلفة الانتاج المباع .

وبالإستعانة بالنموذج الموضح بعاليه ، ومع ملاحظة أن المصروفات الصناعية غير المباشرة متفرقة فى عدة حسابات يتم حساب تكلفة الانتاج المباع (تكلفة المبيعات من الانتاج التام) كالآتى :

	جنيه	جنيه	جنيه
مخزون مواد ١/١	١٣٫٢٠٠		
صافى مشتريات مواد	٩٧٫٨٠٠		
تكلفة المواد المتاحة		١١١٫٠٠٠	
— مخزون مواد ١٢/٣١		(١٥٠٠٠)	
تكلفة المواد المستخدمة			٩٦٫٠٠٠
الأجور المباشرة			٢٢٫٧٠٠
المصروفات الصناعية غير المباشرة			
أجور غير مباشرة		٧٫٦٠٠	
وقود وزيوت وقوى محركة		٦٫٨٥٠	
إهلاك آلات ومبانى المصنع		٤٫١٥٠	
بعده		١٨٫٦٠٠	١١٨٫٧٠٠

ماقبله	١٨٫٦٠٠	١١٨٫٧٠٠
مصروفات متنوعة	٣٫٤٠٠	
مجموع المصروفات الصناعية غير المباشرة	ــــــ	٢١٫٠٠٠
التكلفة الصناعية عن الفترة		١٢٩٫٧٠٠
+ مخزون ١/١ من الانتاج غير التام		٦٫٨٠٠
— مخزون ١٢/٣١ من الانتاج غير التام		(٨٫٤٠٠)
تكلفة الانتاج التام خلال الفترة		١٢٨٫١٠٠
+ مخزون ١/١ من الانتاج التام		٢٥٫٠٠٠
— مخزون ١٢/٣١ من الانتاج التام		(١٨٫٥٠٠)
تكلفة الانتاج المباع خلال الفترة (تكلفة المبيعات)		١٤٤٫٦٠٠

٤ ـ حساب الانتاج وحساب المتاجرة فى المشروعات الصناعية :

عادة ماتتكون الحسابات الختامية فى المشروعات الصناعية من ثلاثة حسابات هى : حساب الانتاج (أو ح/التشغيل) ويهدف أساسا إلى قياس تكلفة الانتاج التام والذى انتهى من العمليات الصناعية المختلفة وأصبح معـدا للبيع للعملاء ، حساب المتاجرة ويهدف إلى قياس هامش الربح الناتج من مقارنة تكلفة الانتـاج المباع بسعر بيعه والمتاح لتغطية المصروفات الأخرى بخلاف عناصر التـكلفة الصناعية للمشروع . ولا يختلف هذا الحساب من حيث الهدف عن حسـاب المتاجرة فى المشروعات التجارية ، إلا أنه يعتمد بصدد تحديد تكلفة المبيعات على حساب الانتاج فى المشروعات الصناعية . أما الحساب الثالث فهو حساب الأرباح والخسائر والذى لا يختلف شكلاأو موضوعا عما عرفناه فى المشروعات التجارية .

وإذا رجعنا للمثال الرقمى الموضح فى البند السابق فإن حساب الانتاج يتخذ الصورة الآتية :

شركة الأعمال الصناعية

منه — حساب الانتاج عن السنة المنتهية فى ٣١/١٢/ — ١٩ — له

مليم	جنيه			
	١٣ر٢٠٠	إلى ح/ مخزون مواد ١/١	١٣٨ر١٠٠	من ح/ المتاجرة
	٩٧ر٨٠٠	إلى ح/ صافى مشتريات مواد		
١١١ر٠٠٠		تكلفة المواد المتاحة		
(١٥ر٠٠٠)		من ح/ مخزون مواد ٣١/١٢		
٩٦ر٠٠٠		تكلفة المواد المستخدمة		
٢٢ر٧٠٠		إلى ح/ الأجور المباشرة		
	٧ر٦٠٠	إلى ح/ الأجور غير المباشرة		
	٦ر٨٥٠	إلى ح/ وقود وزيوت وقوى		
	٤ر١٥٠	إلى ح/ إهلاك آلات ومبانى المصنع		
	٣ر٤٠٠	إلى ح/ مصروفات صناعية متنوعة		
٢١ر٠٠٠		مصروفات صناعية غير مباشرة		
١٣٩ر٧٠٠		التكلفة الصناعية عن الفترة		
٦ر٨٠٠		إلى ح/ مخزون إنتاج غير تام ١/١		
(٨ر٤٠٠)		من ح/ مخزون انتاج غير تام ٣١/١٢		
١٣٨ر١٠٠		تكلفة الانتاج التام خلال الفترة	١٣٨ر١٠٠	

وتقفل تكلفة الانتاج التام خلال الفترة فى حساب المتاجرة لأغراض تحديد تكلفة المبيعات . ويترتب على ذلك أن الحسابات المتعلقة بتكلفة الانتاج فى المشروعات الصناعية يتم اقفالها فى نهاية الفترة فى حساب الانتاج لأغراض تحديد هذه التكلفة وذلك بعد إجراء التسويات اللازمة عليها . ويلاحظ أيضا أن

حسابات المخزون فى نهاية الفترة تنشأ بقيود تسوية حيث تحمل مدينه مقابل جعل الحساب الختامى دائنا وقد ظهرت الحسابات فى الجانب المدين من حساب الانتاج بإشارة سالبة ، بما يعنى أن حساب الانتاج جعل دائنا بها ، وقد قمنا بهذا الاجراء بدلا من إظهارها باشارتها فى الجانب الدائن من الحساب حتى نستطيع التوصل إلى بعض العناصر الهامة بطريق مباشر كتكلفة المواد المستخدمة، أو تكلفة الانتاج التام خلال الفترة .

ولا تختلف إجراءات التسويات وإعداد قيود التسوية والاقفال لحسابات الايرادات والمصروفات فى المشروعات الصناعية عما سبق معرفته من تناولنا للمشروعات التجارية . وعادة ماتخصص خانتان مستقلتان فى ورقة العمل فى المشروعات الصناعية لحساب تكلفة الانتاج التام وإجراء التسويات المتعلقة بها . ولن نتناول هذا الموضوع على هذا المستوى المبدئى من الدراسة .

ويظهر حساب المتاجرة للمثال تحت البحث بفرض أن صافى المبيعات ١٨٠ر٠٠٠ جنيه كالآتى :

شركة الأعمال الصناعية

الى ح/ الانتاج	١٢٧ر١٠٠		من ح/ صافى المبيعات	١٨٠ر٠٠٠
إلى ح/ مخزون الانتاج تام ١/١	٢٥ر٠٠٠			
تكلفة الانتاج المتاح للبيع		١٦٣ر٣٠٠		
من ح/ مخزون انتاج تام ٣١/١٢		(١٨ر٥٠٠)		
تكلفة المبيعات		١٤٤ر٦٠٠		
مجمل الربح (الى ح/ ا ح)		٣٥ر٤٠٠		
		١٨٠ر٠٠٠		١٨٠ر٠٠٠

والاختلاف الوحيد فى بنود الحساب بين المشروعات التجارية والصناعية، كما هو واضح ، هو احلال حساب صافى المشتريات فى الأولى بحساب الانتاج (تكلفة الانتاج التام) فى الثانية .

أسئلة وتمارين

على الفصل العاشر عشر

أولا : الأسئلة :

١ - تكلم بأختصار عن كل مما يأتى : المواد المباشرة ، الأجور غير المباشرة ، التفرقة بين الأجور المباشرة وغير المباشرة ، تكلفة المواد المتاحة ، عناصر التكلفة الصناعية .

٢ - حدد أى من عناصر المصروفات الآتية يعتبر من المواد المباشرة ، وأى منها يعتبر من الأجور المباشرة ، وأى منها يعتبر من المصروفات الصناعية غير المباشرة . افترض أن هذه العناصر تخص شركة تقوم بغزل القطن ونسجه إلى أقمشة وصباغة وتجهيز هذه الأقمشة للبيع : القطن الخام ، غزل القطن ، مواد الصباغة والتجهيز ، أجور ملاحظين عمال النسيج ، أجور عمال الغزل ، إهلاك أثاث وتركيبات مكاتب مهندسى المصنع ، إهلاك آلات ومعدات المصنع ، إهلاك مبانى الإدارة ، مرتبات قسم المحاسبة ، الضرائب العقارية على مبنى المصنع ، دعاية وإعلان عن منتجات المصنع ، قطع غيار ومهمات للآلات الكاتبة والحاسبة ، مياه وإنارة مكاتب الإدارة ، وقود وزيوت لمحطة توليد الكهرباء التى تغذى المصنع ، أجور مفتشى النسيج المجهز ، مصاريف انتقال مهندسى المصنع ، أجور عمال آلات التجهيز ، خصم نقدى مكتسب على مشتريات القطن الخام ، إهلاك آلات التجهيز ، إهلاك سيارات نقل العاملين بالمصنع .

٣ - علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك .

ا — ليس هناك أى روابط بين أى من عناصر المصاريف الصناعية غير المباشرة والتقلبات فى حجم الانتاج .

ب — إذا بلغت التكلفة الصناعية لإحدى الشركات عن الفترة المحاسبية ٣٢٠,٠٠٠ جنيه وبلغ مخزون اخر الفترة من الانتاج التام ٢٠,٠٠٠ جنيه

ومخزون أول الفترة من الانتاج غير التام ٠٠٠ر٣٠ جنيه ، فأن تكلفة الانتاج التام خلال الفترة تكون ٠٠٠ر٢٢٠ جنيه .

جـ — تعالج مردودات ومسموحات المشتريات فى المنشآت الصناعية فى حساب المتاجرة ، مثلها فى ذلك مثل المنشآت التجارية .

د — لابد وأن يكون الانتاج التام للمنشأة الصناعية قابل للاستخدام المباشر بمعرفة العميل لأغراض الاستهلاك أو الاقتناء .

هـ — يمكن أن يكون الانتاج التام لشركة صناعية معينة بمثابة مادة أولية بالنسبة لشركة صناعية أخرى .

و — إذا خصص حساب مستقل بدفتر الأستاذ العام لكل عنصر من عناصر المصروفات الصناعية غير المباشرة فان هذا لا يعنى إمكانية الاستغناء عن حساب اجمالى لهذه العناصر بالاستاذ العام ، بل لابد من وجوده حتى يمكن تصوير حساب الانتاج

ز — يمكن أن يستعين المشروع الصناعى بيومية مساعدة المشتريات مثله فى ذلك مثل المشروع التجارى .

ح — تشتمل المصروفات الصناعية غير المباشرة على كل عناصر المصروفات التى تظهر بميزان المراجعة فى المشروع الصناعى فيما عدا المواد المباشرة والأجور المباشرة .

ط — يعد مخزون الانتاج التام من الأصول بينما يعد مخزون المواد الأولية والخامات ومخزون الانتاج غير التام من عناصر التكلفة الصناعية .

ثانيا : التمارين :

التمرين الأول

فيما يلى بعض البيانات الخاصة بشركة الصناعات المتطورة للسنة المالية المنتهية فى ٣١/١٢/ — ١٩

١ — المخزون	فى ١/١/—١٩	فى ٣١/١٢/—١٩
مواد أولية وخامات	٢٢٫٠٠٠ جنيه	٣٤٫٠٠٠ جنيه
إنتاج غير تام	٣٢٫٠٠٠ «	٦٠٫٠٠٠ «
إنتاج تام	٢٨٫٠٠٠ «	٢٢٫٠٠ «

٢ — بعض أرصدة حسابات الأستاذ العام فى ٣١/١٢/— ١٩ :

مشتريات مواد أولية ١٧٥٫٠٠٠ جنيه، مردودات ومسموحات مشتريات ٥٫٠٠ جنيه ، مبيعات ٣٢٧٫٠٠٠ جنيه ، مردودات ومسموحات مبيعات ١٧٫٠٠٠ جنيه ، الأجور المباشرة ٦٥٫٠٠٠ جنيه ، أجور غير مباشرة ٥٫٦٠٠ جنيه ، إهلاك الات ومبانى المصنع ٧٫٥٠٠ جنيه ، وقود وزيوت وقوى محركة ٦٫٧٠٠ جنيه ، أدوات ومهمات صيانة مستخدمة فى المصنع ٣٫٧٥٠ جنيه ، مهايا ومرتبات الإدارة ١٢٫٤٠٠ جنيه ، إيجار مبنى الادارة ٤٫٦٠٠ جنيه ، إهلاك أثاث وتركيبات ١٫٥٠٠ جنيه ، مصاريف إدارية وتمويلية متنوعة ١٫٤٠٠ جنيه ، مصاريف البيع والتوزيع ٢٢٫٤٥٠ جنيه .

المطلوب (١) إعداد قائمة توضح تكلفة المواد المستخدمة ، والتكلفة الصناعية عن الفترة ، وتكلفة الانتاج التام عن الفترة (٢) إعداد حساب المتاجرة وحساب الارباح والخسائر عن الفترة .

التمرين الثانى

فيما يلى أرصدة حسابات الاستاذ العام فى ٣٠/٦/ — ١٩ لشركة الصناعات الهندسية: أجور غير مباشرة ٢٠٫٠٠٠ جنيه ، خصم مسموح به ١٫٥٠٠ جنية مردودات مبيعات ٢٫٠٠٠ جنيه ، مشتريات مواد أولية ٤٠٠٫٠٠٠ جنيه ، تأمين على المصانع ٤٫٨٠٠ جنيه ، دعاية وإعلان ٨٫٤٠٠ جنيه ، فوائد مدينة ٢٫٢٠٠ جنيه ، مرتبات ومهايا ملاحظين ومهندسين ١٠٠٫٠٠٠ جنيه ، مياه وإنارة وقوى محركة للمصنع ١٩٫٤٠٠ جنيه ، إهلاك مبانى المصنع ١٧٫٥٠٠

جنيه، إنتاج غير تام فى بداية الفترة ٠٠٠ر٨٤ جنيه، أجور مباشرة ٥٠٠ر١٨٢ جنيه ، خصم مكتسب على المشتريات ٢٠٠ر٤ جنيه ، نقل للخارج ٠٠٠ر١٤ جنيه ، فوائد دائنة ٠٠٠ر١ جنيه ، مرتبات إدارية ٠٠٠ر٤٨ جنيه، مصاريف صيانة وإصلاحات للمصنع ٤٠٠ر٣٨ جنيه ، مبيعات ٠٠٠ر٠٠٠ر١ جنيه ، مخزون مواد ومهمات صيانة ٠٠٠ر٢٢ جنيه ، رأس المال ؟ ، أرباح محجوزة ٠٠٠ر٢٥ جنيه ، موردون ٥٠٠ر٧٤ جنيه ، نقدية ٠٠٠ر٣٠٠ جنيه ، آلات ومبانى ٠٠٠ر٠٠٠ر١ جنيه ، مخصص إهلاك آلات ومبانى ٥٠٠ر١٧ جنيه ، مخزون مواد فى بداية الفترة ٠٠٠ر٢٠ جنيه، عملاء ٠٠٠ر٣٢٠ جنيه، أوراق قبض ٠٠٠ر٨٠ جنيه . وقد بلغ مخزون نهاية الفترة الآتى : مواد أوليـــة ٠٠٠ر٢١ جنيه ، إنتاج غير تام ٠٠٠ر٤٣ جنيه ، إنتاج تام ٠٠٠ر٥٠ جنيه ، مواد ومهمات صيانة ٠٠٠ر١٣ جنيه .

المطلوب : (١) إعداد ميزان المراجعـــة للشركة قبل التسويات فى ٣٠/٦/—١٩

٢ — تصوير الحسابات الختامية (الانتاج، والمتاجرة ، والارباح والخسائر)
٣ — إجراء قيود الاقفال وإثبات مخزون آخر الفترة .
٤ — تصوير الميزانية العمومية فى ٣٠/٦/—١٩ .

التمرين الثالث :

فيما يلى بعض البيانات المتعلقة بالعمليات الصناعية لشركة منتجات الخزف والألومنيوم عن السنة المنتهية فى ٣٠/٩/١٩٧٥ :

مخزون إنتاج غير تام فى ١/١٠/١٩٧٤ ٠٠٠ر٢٦ جنيه، أجور غير مباشرة ٦٤٠ر٢٣ جنيه ، مخزون مواد أولية فى ١/١٠/٧٤ ٨٠٠ر١٦ جنيه ، مصاريف صناعية متنوعة ٨٢٠ر٢ جنيه ، مرتبات الملاحظين والمهندسين ٦٠٠ر١٥ جنيه ، أجور مباشرة ٠٠٠ر١٠٤ جنية ، إهلاك آلات المصنع ٠٠٠ر٦ جنيه ، نقل

الداخل ٦٫٤٨٠ جنيه ، صيانة واصلاحات ٦٫٢٠٠ جنيه، مشتريات مواد أولية ٨٦٫٠٠٠ جنيه ، تأمين على مبانى المصنع ١٢٫٦٤٠ جنيه ؛ إهلاك مبانى المصنع ٧٫٠٠٠ جنيه مردودات مشتريات مواد أولية ٥٫٢٤٠ جنيه ، وقود وزيوت وقوى محركة ٦٫٤٢٠ جنيه ، فاذا علمت أن :

(١) بلغ مخزون الانتاج التام فى ٧٤/١٠/١ ١٢٫٨٠٠ جنيه ، كما بلغ مخزون ٧٥/٩/٣٠ من المواد الأولية ٨٫٠٠٠ جنيه .

٢ — بلغت تكلفة مخزون نهاية الفترة من الانتاج غير التام من المواد المباشرة والأجور المباشرة ما يلى :

	مواد مباشرة	أجور مباشرة
الانتاج غير التام	١٠٫٨٠٠ جنيه	٩٫٦٠٠ جنيه
الانتاج التام	١٢٫٠٠٠ »	٢٤٫٠٠٠ »

ويتم تحديد نصيب هذا المخزون من المصاريف الصناعية غير المباشرة على أساس نسبة المصاريف الصناعية غير المباشرة إلى اجمالى الأجور المباشرة (فإذا كان مجموع المصاريف الصناعية غير المباشرة مثلا ٣٥٫٠٠٠ جنيه والأجور المباشرة ٧٠٫٠٠٠ جنيه وحصة مخزون الانتاج التام من الأجور المباشرة ٧٫٠٠٠ جنيه ؛ فان حصته من المصاريف الصناعية غير المباشرة = $\frac{٣٥٫٠٠٠}{٧٠٫٠٠٠}$ × ٧٫٠٠٠ = ٣٫٥٠٠ جنيه)

المطلوب : (١) قم باعداد جدول لحساب المصاريف الصناعية غير المباشرة عن الفترة .

(٢) قم بتحديد تكلفة مخزون آخر الفترة من الانتاج التام والانتاج غير التام .

(٣) قم باعداد حساب الانتاج عن الفترة .

الفصل الحادي عشر

فى

تصحيح الأخطاء

مقدمة

انتهينا حتى الآن من توضيح إجراءات الدورة المحاسبية المحاسبة المالية فى المشروعات التجارية والصناعية . وفى الحياة العملية عادة مايقوم بهذه الاجراءات أو يساهم فى القيام بها وتوجيهها عناصر بشرية ، والبشر غير معصوم من الخطأ . وقد سبق أن ذكرنا بصدد عرض ميزان المراجعة أن هناك أخطاء تنتج عن السهو أو النسيان ، وأخرى تنتج عن عدم الإلمام بالقواعد والإجراءات المحاسبية ، أو عدم الدقة فى تطبيق هذه الاجراءات . وقد قسمنا الأخطاء عموما إلى أخطاء سهو وأخطاء إرتكاب حينئذ ولكننا لم نتعرض لإجراءات تصحيحها محاسبيا . ويهدف هذا الفصل إلى توضيح إجراءات تصحيح الأخطاء محاسبيا .

٢ — أنواع الأخطاء ووسائل اكتشافها :

تنقسم الأخطاء عموما كما سبق أن ذكرنا إلى قسمين : الأول يشتمل على الأخطاء التى تنتج عن السهو أو النسيان ويشتمل الثانى على الأخطاء التى ترجع إلى عدم الإلمام بالقواعد والإجراءات المحاسبية أو عدم الدقة فى تطبيق هذه القواعد والإجراءات . ويطلق على القسم الأول أخطاء السهو أو الحذف ، ويطلق على القسم الثانى أخطاء الارتكاب .

وتتمثل أخطاء السهو أو الحذف فى عدم إثبات العمليات الواجبة الإثبات دفتريا فى الدفاتر المحاسبية ، أو عدم ترحيل هذه العمليات الحسابات الخاصة بها . وتنقسم هذه من حيث وسائل اكتشافها إلى نوعين : الأول يمكن اكتشافه عن

طريق ميزان المراجعة ، والثانى لايمكن اكتشافه إلا عن طريق المراجعة المستندية للعمليات الخاصة بالمشروع ، أو عن طريق الصدفة . فالسهو عن إثبات عملية من العمليات التامة والمنجزة فى دفتر اليومية ومن ثم عدم ترحيلها إلى الأستاذ ، لن يؤثر فى توازن ميزان المراجعة لأن العملية بطرفيها لم يتم إثباتها أصلا ومن ثم يكون لعدم إثباتها نفس الأثر على الأرصدة المدينة مثلما له على الارصدة الدائنة ولا يؤثر على توازن الميزان . كذلك قد يتم إثبات عملية معينة بدفتر اليومية وينسى المحاسب ترحيلها بطرفيها إلى حسابات الأستاذ، فبالرغم من أن العملية تم إثباتها دفتريا فى هذه الحالة ، إلا أن عدم ترحيلها لحسابات الأستاذ بكل من طرفيها المدين والدائن ، لن يؤثر فى ميزان المرجعة ، ومن ثم لايمكن اكتشافها عن طريقه . أما إذا تم إثبات العملية بدفتر اليومية اثبساتا صحيحا وتم ترحيل أحد طرفيها للحساب الخاص به فى دفتر الأستاذ ، دون ترحيل الطرف الآخر ، فإن ذلك سوف يؤثر فى توازن الميزان . فإذا تم ترحيل الطرف المدين للعملية دون الطرف الدائن، فإن أثر ذلك سوف يقتصر على أرصدة أحد جانبى الميزان دون الجانب الآخر . فإذا كانت العملية هى شراء بضاعة على الحساب مثلا وتم الترحيل فى حساب المشتريات دون حساب الموردين ، فإن الأرصدة المدينة فى ميزان المراجعة سوف تزيد عن الأرصدة الدائنة بمقدار قيمة المشتريات الآجلة فى هذه الحالة .

وسواء كان الخطأ الناتج عن السهو والنسيان يؤثر فى توازن ميزان المراجعة أو لايؤثر فيه ، فإنه يلزم لإكتشافه وتحديد موضعه القيام باجراءات مراجعة مراحل الدورة المحاسبية ،فإذا كان الخطأ يؤثر فى توازن الميزان فتبدأ اجراءات المراجعة فى العادة من نهاية الدورة المحاسبية متجهة نحو بدايتها على النحو السابق ذكره بصدد الكلام عن ميزان المراجعة . أما إذا لم يكن الخطأ يؤثر على توازن الميزان فإن اكتشافه يتم فى العادة عن طريق إجراءات المراجعة الداخلية

والخارجية التي تصاحب إجراءات الدورة المحاسبية

وتشتمل أخطاء الارتكاب على الأخطاء التي تنتج عن عدم الإلمام بالقواعد المحاسبية كالجهل بقواعد التفرقة بين حسابات الأصول والمصروفات مثلا ، أو حسابات الإيرادات والإلتزامات ، ويطلق على هـذا النوع من الأخطاء اصطلاح « الأخطاء الفنية » . ومثال ذلك شراء آلة من الآلات وجعل حساب مشتريات المواد الأولية ، أو مشتريات البضائع مدينا بها أو شراء أدوات ومهمات وقيدها فى حساب أدوات ومهمات مستخدمة . ومن أمثلة الأخطاء الفنية أيضا إحلال الحساب المدين محل الحساب الدائن سواء كان ذلك فى القيد فى الدفاتر أو فى الترحيل لحسابات الأستاذ أو كلاهما .

وتشتمل أخطاء الارتكاب أيضا على أخطاء عكس الأرقام وحذف الأصفار والأخطاء الحسابية فى الجمع والطرح والتى سبق ذكرها فى البند السابع من الفصل الخامس . ويطلق على هذا النوع من الأخطاء اصطلاح « أخطاء التهـاون فى فى التدقيق » . ويشتمل هذا النوع أيضا على الأخطاء التى تترتب على الخلط بين التسميات المتشابهة للحسابات المختلفة .

وسواء أكانت أخطاء الارتكاب أخطاء فنية أو أخطاء تهاون فى التدقيق فإن اكتشافها عن طريق ميزان المراجعة يتوقف على تأثيرها على كل من جانبيه . فكما سبق وذكرنا نجد أن أخطاء عكس الأرقام وحـذف الأصفار والأخطاء الحسابية فى الجمع والطرح تؤثر فى توازن الميزان . أما أخطاء الخلط بين التسميات المتشابهة للحسابات المختلفة عنـد الترحيل لحسابات الأستاذ فيتوقف أثرها على توازن الميزان على توافق طبيعة الحساب الذى يتم الترحيل إليه عن طريق الخطأ مع طبيعة الحساب الواجب الترحيل إليه . فإذا كان كل من الحسابين مدين بطبيعته مثلا وتم الترحيل لحساب معين فى الجـانب المدين بدلا من الترحيل للجانب المدين من الحساب الصحيح فإن ذلك لن يؤثر على

توازن الميزان . أما الترحيل للجانب المدين من أحد حسابات العملاء مثلا بدلا من الترحيل للجانب المدين من أحد حسابات الموردين ، فسوف يؤثر حتما على توازن الميزان ، مع بقاء العوامل الأخرى على حالها .

أما الاخطاء الفنية فى التوجيه المحاسبي كاحلال حسابات الأصول محل حسابات المصروفات أو حسابات الخصوم محل حسابات الإيرادات ، والترحيل على هذا الأساس فلا تؤثر على توازن الميزان . وعلى العموم فإن أثر الأخطاء على توازن الميزان يتوقف على مدى توافق الخطأ مع مبدأ القيد المزدوج فى الاثبـــات والترحيل . فإذا تم إخلال بهذا المبدأ سواء كان ذلك فى الإثبات أو فى الترحيل لحسابات الاستاذ فإن الخطأ يؤدى إلى عدم توازن الميزان .

وسواء تم اكتشاف وجود الخطأ عن طريق عدم توازن الميزان أو لم يكن الخطأ يؤثر على هذا التوازن ، فإنه يلزم لتصحيحه تحديد مكان وجـــوده أولا للتعرف على مصدره وطبيعته واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة . ولا يتأتى ذلك الا عن طريق عمليات المراجعة للاجراءات المحاسبية ومراحل الدورة المحاسبية المختلفة.

٣ — طرق تصحيح الاخطاء :

عندما يتم إكتشاف الأخطاء وتحديد موقعها فى الدورة المحاسبية والتعرف على طبيعتها يصبح من اللازم إتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها . وتتوقف إجراءات التصحيح المناسبة على مكان وجود الخطأ فى الدورة المحاسبية وطبيعة الخطأ ذاته ويتم تصحيح الأخطاء عادة إما عن طريق الشطب أو عن طريق إجراء قيود باليومية العامة تكفل تصحيح الخطأ .

ويتم تصحيح الأخطاء بالشطب بمعرفة مدير الحسابات إذا كانت هذه الأخطاء تقع فى دفاتر الاستاذ المختلفة فإذا كان الخطأ مترتب على عكس الأرقام مثلا أو حذف الاصفار فإنه يمكن تصحيح الخطأ عن طريق شطب الرقم غـــير

الصحيح بالمداد الأحمر وتدوين الرقم الصحيح وإعادة ترصيد الحساب على هذا الأساس . فإذا رحل الجانب المدين من ح/ إجمالى العملاء مثلا مبلغ ٧٦٫٨٩٠ جنيه على إعتبار أنه يمثل مجموع يومية المبيعات عن الشهر بينما كان هذا المجموع عبارة عن ٦٧٫٩٨٠ جنيه ، فإن التصحيح يتم بشطب الرقم الأول وتدوين الرقم الثانى الصحيح وإعادة ترصيد الحساب بعد التصحيح . وبالطبع يجب أن يقوم بعملية الشطب والتصحيح شخص مسئول مثل مدير الحسابات مثلا ، ويقوم بالتوقيع بجوار التصحيح .

ويمكن أيضا إتباع طريقة الشطب والتصحيح إذا كان الخطأ ناتج عن عمليات الحسابية الجمع والطرح والتضريب وعلى أن يكون الخطأ موجـــودا فى دفاتر الأستاذ وليس فى دفاتر اليومية.

أما إذا كان الخطأ فى دفتر اليومية العامة أو فى دفاتر اليومية المساعدة ،فإنه يلزم لتصحيحه إجراء قيود يومية . فإذا كان الخطأ يتمثل فى السهو فى إثبات إحدى العمليات فى اليومية العامة أو اليوميات المساعدة ،فإن تصحيحه يستوجب إثباته وترحيله وتعديل أرصدة الحسابات طبقا لذلك . وسواء كان السهو فى الإثبات متعلقا باليومية العامة أو باليوميات المساعدة فإن التصحيح يجب أن يتم فى اليومية العامة . فإذا سقط من المحاسب إثبات عملية مبيعات آجلة فى يومية المبيعات للعميل حسين فى ٣/٢١ مثلا ، وتم اكتشاف الخطأ فى ٤/٢٧ ،وكانت العملية بمبلغ ٥٠٠ جنيه ، فإن ذلك يستوجب إجراء قيد فى اليومية العامة فى ٤/٢٧ كالآتى :

٥٠٠		من ح/ العميل حسين
	٥٠٠	إلى ح/ المبيعات
		إثبات المبيعات الآجلة للعميل حسين بتاريخ ٣/٢١ التى سقط قيدها سهوا فى يومية المبيعات

ورغم إمكانية تصحيح هذا الخطأ فى يومية المبيعات ، إلا أن وجوب إثباته فى اليومية العامة يرجع لسببين : أولها إبراز الخطأ حتى يتنبه المتسبب فيه إلى عدم تكرار حدوثه ، وثانيهما هو أن إكتشاف الأخطاء فى اليوميات المساعدة عادة ما يكون لاحقا لإجراء قيود المخصصات الشهرية لها فى اليومية العامة عن الفترة التى وقع فيها الخطأ .

أما إذا كان القيد أصلا وارد فى اليومية العامة وسقط إثباته ، كشراء أثاث وتركيبات بمبلغ ١٫٣٥٠ جنيه على الحساب فى ٤/١ ولم يتم إثباته حتى تقدم المورد فى ٧/١٥ للمطالبة بالقيمة فإن الإثبات يكون كالعادة مع توضيح سقوط قيد العملية فى التاريخ المناسب فى شرح القيد كالآتى :

١٫٣٥٠		من حـ/ الأثاث والتركيبات
	١٫٣٥٠	الى حـ/ الدائنين
		إثبات شراء الأثاث والتركيبات على الحساب من المورد (فلان) بتاريخ ٤/١ ، والذى سقط قيده سهوا .

أما إذا كان الخطأ ناتج عن إرتكاب فى اليومية العامة أو اليوميات المساعدة ، فإن تصحيحه يمكن أن يتم بأحدى طريقتين :

١ — الطريقة المطولة ، وبمقتضاها يتم إلغاء القيد الخطأ عن طريق جعل طرفه الدائن مدينا وطرفه المدين دائنا ، ثم إجراء القيد الصحيح . ويرحل كل من قيدى الإلغاء والتصحيح للحسابات الملائمة فتستقيم الأمور . فلو فرضنا مثلا أن العملية الخطأ كانت تتعلق بشراء مواد ومهمات صيانة نقدا بمبلغ ٣٫٥٠٠ جنيه ، ومواد ومهمات الصيانة تعد من الأصول طبعا حتى يتم إستخدامها فتتحول إلى مصروفات . ولنفرض إن إثبات هذه العملية فى اليومية العامة عن طريق الخطأ كان كالآتى :

٣٫٥٠٠ من ح/ مصروفات الصيانة

٣٫٥٠٠ إلى ح/ النقدية

إثبات شراء مواد ومهمات صيانة نقدا .

فإن تصحيح هذا القيد الذى جعل حسابات المصروفات مدينة بمواد ومهمات الصيانة بدلا من حسابات الأصول يتم فى ظل هذه الطريقة كالآتى :

٣٫٥٠٠ من ح/ النقدية

٣٫٥٠٠ إلى ح/مصروفات الصيانة

إلغاء القيد الخطأ رقم .. صفحة ... بتاريخ ...

٣٫٥٠٠ من ح/مواد ومهمات الصيانة

٣٫٥٠ . إلى ح/ النقدية

إثبات القيد الصحيح لشراء مواد ومهمات صيانة نقدا بتاريخ

ولنفرض كمثال آخر ، أنه عند إثبات الملخص الشهرى ليومية المشتريات البالغ مجموعها عن شهر مارس ٤٦٫٩٨٠ جنيه ، تم إثبات الملخص فى اليومية العامة بمبلغ ٦٤٫٩٨٠ جنيه . ولتصحيح هذا يجرى إلغاء القيد الخطأ كالآتى :

٦٤٫٩٨٠ من ح/ إجمالى الموردين

٦٤٫٩٨٠ إلى ح/ المشتريات

إلغاء القيد الخطأ بتاريخ ٣/٣١

ثم يجرى إثبات القيد بالمبلغ الصحيح كالآتى :

٤٦٫٩٨٠ من ح/ المشتريات

٤٦٫٩٨٠ إلى ح/ اجمالى الموردين

تصحيح إثبات الملخص الشهرى ليومية المشتريات عن شهر مارس

ولنفرض كمثال ثالث لنوع ثالث من الخطأ أن المدفوعات للمورد عبد الرحيم حسن والبالغ قدرها ١٧٦٠ر١ جنيه خلال شهر إبريل قد تم إثباتها في يومية المدفوعات على أنها ١٦٧٠ر١ جنيه وتم ترحيلها لحساب المورد وتجميع اليومية وإثبات قيد الملخص الشهرى لها فى اليومية العامة على هذا الأساس .

ويتم تصحيح الخطأ فى اليوميه العامة بالقيدين التاليين :

١٦٧٠ر١		من حـ/ النقدية
	١٦٧٠ر١	إلى حـ/ المورد عبد الرحيم حسن
		إلغاء الخطأ .
١٧٦٠ر١		من حـ/ المورد عبد الرحيم حسن
	١٧٦٠ر١	إلى حـ/ النقدية
		إثبات القيد الصحيح

هذا ويتم ترحيل كل من القيدين إلى حـ/ النقدية وإجمالى الموردين فى دفتر الأستاذ العام ولحساب المورد عبد الرحيم حسن فى أستاذ الموردين .

٢ — **الطريقة المختصرة** : وبمقتضى هذه الطريقة لا يتم إلغاء القيد الخطأ إلا إذا كان هذا الإلغاء ضروريا لتصحيح الخطأ ذاته ، وإنما يتم تصحيح الخطأ عن طريق تحويل القيد الخطأ الى الخطأ الى قيد صحيح بقيد واحد . فلو رجعنا للمثال الأول فى الطريقة المطولة نجد أنه من الممكن تصحيح الخطأ الوارد به بقيد واحد هو :

٥٠٠ر٣		من حـ/ مواد ومهمات الصيانة
	٥٠٠ر٣	إلى حـ/ مصروفات الصيانة

فحساب النقدية فى هذا المثال لم يتأثر بتصحيح الخطأ ولذلك فهو غير وارد بقيد التصحيح . أما حساب مصروفات الصيانة فقد جعل مدينا عن طريق الخطأ بمبلغ ٥٠٠ر٣ جنيه بدلا من حـ/ مواد ومهمات الصيانة ولذلك فقيد التصحيح .

يؤدى إلى جعل حساب مصروفات الصيانة دائنا ، وهو ماترتب على قيد الإلغاء فى الطريق المطولة ؛ ويؤدى إلى جعل حساب مواد ومهمات الصيانة مدينا ، وهو ماترتب على قيد التصحيح فى الطريقة المطولة .

وإذا أعدنا النظر فى المثال الثانى فى الطريقة المطولة لوجدنا أن حساب إجمالى الموردين قد جعل دائنا بالزيادة عن طريق الخطأ بمبلغ ١٨٫٠٠٠ جنيه فى الوقت الذى جعل به حساب المشتريات مدينا بالزيادة بنفس القيمة . ويكون قيد تصحيح الخطأ فى هذه الحالة بالشكل الذى يترتب عليه إلغاء هذه الزيادة على الوجه التالى :

١٨٫٠٠٠		من حـ / إجمالى الموردين
	١٨٫٠٠٠	إلى حـ / المشتريات

تصحيح الخطأ بالزيادة فى إثبات الملخص الشهرى ليومية المشتريات عن شهر مارس .

وعلى نفس النمط يمكن تصحيح الخطأ الوارد فى المثال الثالث كالآتى :

٩٠		من حـ/المورد عبد الرحيم حسن
	٩٠	إلى حـ/ النقدية

تصحيح الخطأ بالنقص فى إثبات المدفوعات المورد عبد الرحيم حسن بتاريخ . . . صفحة . . . يومية المدفوعات

أما الحالات التى يكون إلغاء القيد الخطأ ضرورى لتصحيح الخطأ ذاته فهى تتمثل فى تلك الحالات التى يكون طرفى القيد فيها خطأ كإحلال الطرف المدين محل الطرف الدائن والعكس ، أو التوجيه الخاطىء لطرفى القيد . وكمثال للحالة الأولى نفترض أن إثبات الأجور المستحقة للعاملين فى نهاية الفترة والتى لم تسدد بعد تم كالآتى (مبلغ ٣٧٠ جنيه مثلا) :

٣٧٠ من حـ/ الأجور المستحقة

٣٧٠ إلى حـ/ الأجور

والمفروض أن حساب الأجور المستحقة من حسابات الخصوم وبما أنها لم تسدد بعد فذلك يعني ضرورة جعلها دائنة . كما أن حساب الأجور من حسابات المصروفات ويجب زيادته بالأجور المستحقة التي لم تسدد بعد في نهاية الفترة وذلك بجعله مدينا . وحتى يتم تصحيح هذا الخطأ يتم إجراء قيد عكس بضعف القيمة حتى يتم إلغاء القيد الخاطىء ، وإثبات القيد الصحيح في نفس الوقت طبقا الطريقة المختصرة كالآتي :

٧٤٠ من حـ/ الأجور

٧٤٠ إلى حـ/ الأجور المستحقة

إلغاء القيد الخاطىء لإثبات الأجور المستحقة وإثبات القيد الصحيح ، كل بمبلغ ٣٧٠ جنيه

أما الحالة الثانية فتتضح من المثال التالي : إفترض أنه قد تم إثبات الخصم النقدي المكتسب من الموردين على المشتريات الآجلة والبالغ قدرة ١٢٧ جنيه مثلا على أساس أنه خصم مسموح كالآتي :

١٢٧ من حـ/ الخصم المسموح به

١٢٧ إلى حـ/ العملاء

وقد ترتب على هذا القيد جعل الخصم المسموح به مدينا بدلا من جعل الخصم المكتسب دائنا وجعل حساب العملاء دائنا بدلا من جعل حساب الموردين مدينا وأفضل طريقة لتصحيح الخطأ في مثل هذه الحالة هو إلغاء القيد الخاطىء في كلا طرفيه ، وإثبات القيد الصحيح ، وهي للمثال المعروض كالآتي :

١٢٧ من حـ/ العملاء

١٢٧ الى حـ/الخصم المسموح به

إلغاء القيد الخاطىء .

١٢٧ من حـ / الموردين

١٢٧ إلى حـ / الخصم المكتسب

إثبات الحصول على خصم نقدى مكتسب على المشتريات الآجلة .

---

٤ — الأخطاء التى تؤثر فى توازن الميزان المراجعة :

إذا تم التوصل إلى مصدر الأخطاء التى تؤدى إلى عدم توازن ميزان المراجعة وذلك قبل إعداد الحسابات الختامية والميزانية ، فان إجراءات تصحيحها لاتخرج عن الأجراءات السابق التعرض لها . فإذا كان الخطا يقع فى حسابات الاستاذ المختلفة يتم تصحيحه بالشطب ثم يعاد ترصيد الحسابات التى يقع فيها الخطأ وتنقل الارصدة الصحيحة لميزان المراجعة بحيث يتحقق توازنه . وإذا وقع الخطأ فى دفاتر اليومية فإن إجراءات التصحيح تستلزم إما إلغاء القيد الخاطىء وإثبات القيد الصحيح وترحيل كلا القيدين للحسابات الملائمة بالأستاذ وإعادة ترصيدها ونقل الأرصدة الصحيحة لميزان المراجعة بدلا من الأرصدة الخاطئة ، أو تعديل القيد الخاطىء بحيث يمكن تصحيح الخطأ بقيد واحد دون الحاجة إلى إلغاء القيد الخاطىء كماسبق أن وضحنا فى الطريقة المختصرة. والواقع أن معظم الأخطاء التى تؤثر فى توازن الميزان غالبا ما تقع أثناء الترحيل لحسابات الأستاذ أو ترصيد الحسابات، وبالتالى يتم تصحيحها عن طريق الشطب.

أما إذا لم يمكن التوصل إلى مصدر الخطأ أو الأخطاء التى تؤثر فى توازن الميزان فى الوقت الذى يسمح باعداد الحسابات الختامية وتصوير الميزانية العمومية فى الموعد المرغوب ، فإن الأمر يستدعى معالجة الفرق بين جانبى الميزان بصفة مؤقتة لتحقيق توازنه لأغراض إعداد الحسابات الختامية وتصوير الميزانية حتى نتمكن من معرفة مصدر الخطأ وتصحيحه فى الفترة المحاسبية التالية . ويتم ذلك بتوسيط حساب يطلق عليه الحساب المعلق ويجعل رصيده مدينا أو دائنا

بالفرق بين جانبي الميزان . فإذا كان الفرق بين جانبي الميزان يتمثل فى زيادة الجانب المدين عن الجانب الدائن بمبلغ ٧٠ جنيه مثلا فإن الحساب المعلق يظهر برصيد دائن فى ميزان المراجعة بهذا الفرق أما إذا كان الفرق بين جانبي الميزان يتمثل فى زيادة الجانب الدائن على الجانب المدين بمبلغ ١٢٠ جنيه مثلا فان رصيد الحساب المعلق يظهر فى ميزان المراجعة برصيد مدين بهذا الفرق . ويفتح الحساب المعلق فى الأستاذ العام برصيد الميزان (الفرق بين جانبية) دون إجراء قيود دفترية ، حتى تتكشف الأخطاء فى الفترة المحاسبية التالية . ويظهر الرصيد المدين للحساب المعلق فى الأصول فى الميزانية تحت عنوان أرصدة مدينة أخرى كما يظهر الرصيد إذا كان دائنا فى الخصوم فى الميزانية تحت عنوان أرصدة دائنة أخرى .

ولنفرض مثلا أن الخصم المسموح به على المبيعات الآجلة عن شهر مارس كاوره فى دفتر يومية المقبوضات بلغ ٤٦٠ جنيه ، وعند إجراء القيد الشهرى الملخص اليومية وترحيلة رحل مبلغ الخصم المسموح به إلى الجانب الدائن من حساب الخصم المكتسب بدلا من الجانب المدين لحساب الخصم المسموح به عن طريق الخطأ . فلو تم إكتشاف هذا الخطأ قبل إعداد الحسابات الختامية والميزانية لأمكن تصحيح الوضع بشطب المبلغ من الجانب الدائن من حساب الخصم المكتسب وإثباته فى الجانب المدين من حساب الخصم المسموح وإعادة ترصيد الحسابين ونقل الأرصدة الجديدة لميزان المراجعة . أما إذا لم يتمكن المراجع من إكتشاف سبب الخطأ ، وهذا ماينذر حدوثه عمليا ، والذى يؤدى إلى زيادة الجانب الدائن من ميزان المراجعة فى هذه الحالة عن الجانب المدين بضعف المبلغ ، أى بمبلغ ٩٢٠ جنيه ، فإن الأمر يستدعى فى هذه الحالة فتح حساب معلق وجعلة مدينا بمبلغ ٩٢٠ جنيه ليتحقق توازن الميزان . وعند إكتشاف الخطأ فى الفترة المحاسبية التاليه تعالج الامور فى الحساب المعلق على حسب

طبيعة الحساب الذى تأثر بالخطأ . فاذا كان الخطأ يؤثر فى حسابات الأصول أو الخصوم فانه يعالج مباشرة فى هذه الحسابات . أما اذا كان الخطأ يؤثر فى حسابات الايرادات والمصروفات التى تخص الفترة المحاسبية السابقة والتى تم إقفالها فى الحسابات الختامية ، فانها تعالج فى الحساب الذى يمثل صافى المقاصة بين الايرادات والمصروفات عن الفترات السابقة وهو ما جرينا على تسميته (بصفة مرحلية) حساب الأرباح المحتجزة . وعلى هذا الأساس تكون معالجة الخطأ المتعلق بحسابات الخصم النقدى فى الفترة المحاسبية التالية باجراء القيد التالى :

٩٢٠ من حـ/ الأرباح المحتجزة

٩٢٠ إلى حـ/ معلق

تحميل الأرباح المحتجزة بالخصم النقدى المسموح به البالغ ٤٦٠ جنيه عن شهر مارس فى الفترة المحاسبية السابقة والذى أعتبر خطأ بمثابة خصم مكتسب

ويلاحظ أن الأرباح المحتجزة سوف تنقص بمقدار ٩٢٠ جنيه ذلك لأنه قد ترتب على إعتبار الخصم المسموح به بمبلغ ٤٦٠ خصما مكتسبا زيادة هذه الأرباح دون وجه حق بهذا المبلغ فى الوقت الذى كان يجب إنقاصها به . وبذلك يمثل القيد إلغاء ما تم إثباته بالزيادة فيها وإنقاص ما كان من الواجب إنقاصه منها .

وتعالج كل الأخطاء المتعلقة بحسابات الإيرادات والمصروفات عن الفترة أو الفترات المحاسبية السابقة والتى لا يتم إكتشافها فيها فى حساب الأرباح المحتجزة ، سواء كانت هذه الأخطاء تؤثر فى توازن الميزان ومن ثم فى رصيد الحساب المعلق أو كانت لا تؤثر فى توازن الميزان . فإذا سقط سهوا على سبيل المثال إثبات الأجور المستحقة فى نهاية الفترة المحاسبية السابقة بمبلغ ٥٦٠ جنيه

فإن ذلك لن يؤثر فى توازن الميزان لإن قيد إثبات الأجور المستحقة لم يتم أصلا . ويتم إكتشاف ذلك بالطبع عند سداد الأجور فى الفترة المحاسبية اللاحقة حيث يكتشف المحاسب أن هذه الأجور تخص الفترة السابقة وكان من الواجب تحميلها على إيراداتها . وفى هذه الحالة يتم إثبات سداد الأجور التى كانت مستحقة عن الفترة السابقة كالآتى :

٥٦٠ من حـ/ الأرباح المحتجزة

٥٦٠ الى حـ/ النقدية

سداد الأجور المستحقة عن الفترة السابقة والتى سقط سهوا إثباتها فى تسويات نهاية الفترة

أما الأخطاء التى تتعلق بحسابات الأصول والخصوم فإن تصحيحها فى الفترة المحاسبية التالية يتم فى هذه الحسابات مباشرة ، ما لم تؤثر هذه الحسابات بالطبع فى حسابات الايرادات والمصروفات .

فإذا تحصل من أحد العملاء مثلا ٧٩٠ جنيه نقدا ، تم ترحيلها لحساب العميل ، وإجمالى العملاء على أساس أنها ٩٧٠ جنيه ، ولم يتم إكتشاف الخطأ أثناء الفترة المحاسبية أو فى نهايتها فإن ذلك سوف يؤدى الى زيادة الجانب الدائن من ميزان المراجعة عن الجانب المدين بمبلغ ١٨٠ جنيه يجعل بوسا الحساب المعلق مدينا . وفى الفترة المحاسبية التالية يجرى اثبات القيد التالى عند إكتشاف الخطأ .

١٨٠ من حـ/ اجمالى العملاء — العميل فلان

١٨٠ الى حـ/ الى الحساب المعلق

تصحيح الخطأ فى إثبات المتحصل من العميل — فلان — بالزيادة بتاريخ ... ، عند اكتشاف الخطأ بتاريخ ...

ويرحل القيد السابق لحساب العميل ولحساب اجمالى العملاء فى نفس الوقت، ويلاحظ أننا أفترضنا أن المبلغ قد تم ترحيله بالقيمة الصحيحة فى حساب النقدية، وإلا لما تأثر به توازن الميزان.

إما إذا كان الخطأ يتعلق بحسابات الأصول التى تتحول الى مصروفات، كالمشتريات مثلا فإنها تعالج فى حساب الأرباح المحتجزة بمقدار أثرها على حسابات المصروفات. فإذا رحلت مشتريات بضاعة بمبلغ ١٠٦٠٠ جنيه لحساب الآلات والمعدات مثلا بدلا من حساب المشتريات ولم يتم إكتشاف الخطأ خلال الفترة المحاسبية أو فى نهايتها، فعند اكتشافه فى الفترة أو الفترات التالية يجرى تصحيحه بالقيد التالى:

١٠٦٠٠		من ح/ الأرباح المحتجزة
	١٠٦٠٠	الى ح/ الآلات المعدات

ويلاحظ أن هذا الخطأ لا يؤثر فى توازن الميزان. وقد جعلت الأرباح المحتجزة مدينة رغم أن المشتريات تعد من الأصول، ولكن ذلك يكون بصفة مرحلية حتى تتحول الى مصروفات. وتتحول المشتريات الى مصروفات عند حساب تكلفة البضاعة المباعة فى نهاية الفترة. ومعنى نقص المشتريات بمقدار ما حمل لحساب الآلات هو نقص تكلفة البضاعة المباعة، ومن ثم المصروفات بالقيمة، وبالتالى زيادة صافى الربح بنفس القيمة. ولذلك جعل حساب الأرباح المحتجزة مدينا بمقدار الزيادة التى طرأت عليه عن طريق الخطأ.

ولنفرض على سبيل المثال أيضا أن هذه المشتريات تمت فى بداية الفترة السابقة وإن اهلاك الآلات والمعدات فى نهاية الفترة قد تم حسابه على رصيد حسابها (بما فيه المبلغ الخاطىء ١٠٦٠٠ جنيه) على أساس ١٠٪ من الرصيد. فهذا يعنى بالإضافة الى انخفاض تكلفة البضاعة المباعة بمقدار ١٠٦٠٠ جنيه (مصروف)، زيادة اهلاك الآلات والمعدات بمبلغ ١٠٦٠ جنيه ($\frac{١٠}{١٠٠}$ × ١٠٦٠٠)

(وهو معروف أيضا) . أى أن الارباح زادت بنقص تكلفة البضاعة المباعة عما كان من الواجب أن تكون عليه بمبلغ ١٦٠٠ر١ جنيه، ونقصت بزيادة الأهلاك عما كان من الواجب أن يكون عليه بمبلغ ١٦٠ جنيه . وكل من الخطأين لايؤثر فى توازن الميزان . ويتم التصحيح عند إكتشاف الخطأ فى الفترة المحاسبية التالية بأجراء القيد التالى بالإضافة إلى القيد السابق :

١٦٠ من حـ / مخصص إهلاك الآلات والمعدات

١٦٠ إلى حـ / الأرباح المحتجزة

إنقاص المخصص بمقدار الإهلاك المحسوب على مشتريات البضاعة التى حمل بها حساب الآلات والمعدات عن طريق الخطأ فى الفترة المحاسبية السابقة .

وبذلك يكون صافى الأثر على حساب الأرباح المحجوزة هو نقص رصيدها بمبلغ ٤٤٠ر١ جنيه .

ولنفرض كمثال أخير أنه عند شراء سيارات على الحساب بمبلغ ٨٠٠ر٩ جنيه فى بداية السنة السابقة ، تم إثباتها فى اليومية العامة بالمبلغ الصحيح وتم ترحيلها لحسابات الدائنين بالمبلغ الصحيح ، ولكنه عند ترحيلها لحساب السيارات ، رحلت على أساس ٩٠٠ر٨ جنيه بدلا من ٨٠٠ر٩ جنيه ، وأن الخطأ لم يمكن إكتشافه خلال السنة أو فى نهايتها . وتم إكتشافه فى ٥ فبراير من العام التالى . ويؤثر هذا الخطأ فى توازن الميزان حيث يكون الجانب المدين أقل الجانب الدائن بمبلغ ٩٠٠ جنيه يحمل بها الحساب المعلق مدينا وعند إكتشاف الخطأ يجرى إثبات القيد الآتى :

٩٠٠ من حـ / السيارات

٩٠٠ إلى حـ / الحساب المعلق

تصحيح الخطأ فى الترحيل لحساب السيارات فى بداية الفترة السابقة .

ورغم أن الخطأ خطأ ترحيل إلا أنه فى هذه الحالة يصبح من المستحسن عدم تصحيحه بالشطب لأن الإكتشاف قد تم فى الفترة المحاسبية التالية بعد فتح الحسابات الجديدة لهذه الفترة .

وإذا كان إهلاك السيارات يتم على أساس ٢٠٪ سنويا ، فإن إهـــلاك السيارات المحمل لحسابات الختامية فى الفترة السابقة يكون أقل مما كان من الواجب أن يكون عليه بمقدار ١٨٠ جنيه(٩٠٠ × ٢٠/١٠٠) وبالتالى فقد زادت الأرباح عن طريق الخطأ بهذا المقدار . ولكن هذا الخطأ لا يؤثر فى توازن الميزان . ويتم تصحيحه بأجراء القيد التالى :

١٨٠ من حـ/ الأرباح المحتجزة

١٨٠ إلى حـ/ مخصص إهلاك السيارات

تحميل الأرباح المحجوزة بالإهلاك الخاص بالسيارات المشتراة فى بداية العام السابق عن المبلغ الذى لم يتحمل به حساب السيارات عن طريق الخطأ(٩٠٠ × ٢٠/١٠٠)

اسئلة وتمارين
على الفصل الحادى عشر

أولا : الأسئلة :

١ — تكلم باختصار عن كل ما يأتى : أخطاء السهو ، الأخطاء الفنية ، أخطاء التهاون فى التدقيق ، الأخطاء التى تؤثر فى توازى الميزان ، أخطاء الارتكاب ، الأخطاء التى لاتؤثر فى توازن الميزان ، يمكنك الإستعانة بما تراه ملائما من أمثلة لتوضيح أفكارك .

٢ — وضح الآثار التى تترتب على كل من الأخطاء التالية على كل من : تكلفة المبيعات ، المبيعات ، صافى الربح ، مجمل الربح ، حسابات الأصول المتداولة ، حسابات حقوق الملكية، توازن ميزان المراجعة قم باعداد جدول يحتوى على خانات يخصص منها لكل من البنود السابقة خانة بالاضافة إلى رقم الخطأ كما هو وارد بالقائمة التالية ، ثم ضع مقدار الأثر بالزيادة فى الخانة الملائمة باشارة موجبة ، والأثر بالنقص فى الخانة الملائمة باشارة سالبة ، وفى خانة ميزان المراجعة ضع الخطأ الذى يؤدى إلى زيادة الجانب المدين أو نقص الجانب الدائن باشارة موجبة ، والخطأ الذى يؤدى إلى نقص الجانب المدين أو زيادة الجانب الدائن باشارة سالبة :

ا — سقط سهوا إثبات مشتريات آجلة بمبلغ ٥٠ جنيه .

ب — تم إثبات الخصم المسموح به على المبيعات الآجلة فى يومية المقبوضات فى الحساب المخصص للمصروفات البيعية بمبلغ ٢٢٠ جنيه وتم إجراء الملخص الدورى لليومية والترحيل لحساب الأستاذ على هذا الأساس .

ح — تم ترحيل مبلغ ١٢٠ جنيه تمثل خصم مكتسب على المشتريات الآجلة، إلى الجانب الدائن من حساب الخصم المسموح به .

د — تم إثبات بيع آلات قديمة بمبلغ ٣٫٧٩٠ جنيه على الحساب فى اليومية العامة ، و عند الترحيل لحسابات الأستاذ رحل المبلغ لحسابات المدينين على أساس أنه ٧٫١٣٠ جنيه .

هـ — تم إثبات مردودات مشتريات فى اليومية العامة بمبلغ ٣٫٢٠٠ جنيه ورحلت للجانب المدين من حساب العميل صبحى حسونه بدلا من ترحيلها الجانب المدين من حساب المورد صبحى حسنين .

و — تم اثبات مردودات مشتريات بمبلغ ١٫٧٥٠ جنيه فى اليومية العامة ورحلت الحسابات الصحيحة فى أستاذ الموردين ، وسقط سهوا ترحيلها لحساب إجمالى الموردين ، كما رحلت للجانب المدين من حساب مردودات المبيعات .

ز — تم ترحيل مجموع يومية المبيعات من شهر ديسمبر والبالغ ٧٢٫٣٢٠ جنيه لحساب إجمالى العملاء على أساس أنه ٢٧٫٢٢٠ جنيه عن طريق الخطأ .

ح — تم ترحيل مجموع يومية المبيعات عن شهر نوفبر والبالغ ٦٩٫٢٣٠ جنيه لحساب المبيعات على أساس أنه ٩٦٫٢٣٠ جنيه .

ط — تم شراء أدوات ومهمات مكتبية بمبلغ ١٫٢٠٠ جنيه وتم إثباتها على اعتبار أنها أثاث وتركيبات فى بداية العام ، ويحسب إهلاك الأثاث والتركيبات على أساس ١٠٪ سنويا ، وتعد الأدوات والمهمات المكتبية من عناصر المصروفات ، ولم يتم اكتشاف هذا الخطأ حتى أول فبراير من العام التالى .

٣ — علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب مبررا وجهة نظرك بما تراه ملائما من أمثلة عند الحاجة .

ا — لاتؤثر أخطاء السهو أو الحذف على توازن ميزان المراجعة .

ب — لاتؤثر الأخطاء الفنية على توازن ميزان المراجعة حتى لو كان الخطأ يتمثل فى إحلال الطرف المدين للقيد محل الطرف الدائن قيدا و ترحيلا .

جـ — تؤدى أخطاء عكس الأرقام أو حذف الأصفار بالضرورة إلى عدم

توازن ميزان المراجعة سواء كان الخطأ فى القيد أو فى الترحيل .

و — يؤدى ترحيل الطرف المدين من قيد معين فى الجانب الدائن من أحد الحسابات المدينة بطبيعتها بدلا من الجانب المدين من أحد الحسابات الدائنة بطبيعتها إلى نقص الجانب المدين من ميزان المراجعة عن الجانب الدائن بضعف مقدار الخطأ .

هـ — يؤدى ترحيل الطرف الدائن من قيد معين إلى الجانب المدين من من أحد الحسابات الدائنة بطبيعتها عن طريق الخطأ بدلا من ترحيله إلى الجانب الدائن من أحد الحسابات المدينة إلى زيادة الجانب المدين من ميزان المراجعة عن الجانب الدائن بضعف مقدار الخطأ .

و — إذا جعل حساب المشتريات مدينا عن طريق الخطأ بمقدار مردودات المبيعات خلال فترة معينة فإن ذلك سوف يؤدى إلى زيادة تكلفة البضاعة المباعة ، ونقص المبيعات الصافية بمقدار المردودات وبالتالى سوف يزداد مجمل الربح بمقدار ضعف المردودات .

ز — يؤدى الخطأ فى تحميل حسابات الأصول بمبالغ معينة بدلا من حسابات المصروفات الى زيادة مجمل الربح وصافى الربح بمقدار هذه المبالغ التى تم توجيهها توجيها خاطئا .

ح — يتم اكتشاف كل الأخطاء التى تؤثر فى حسابات الإيرادات أو المصروفات ، ومن ثم فى صافى الربح عن طريق ميزان المراجعة .

ط — إذا تم ترحيل مبلغ معين إلى الجانب المدن من أحد حسابات العملاء مقابل مبيعات آجله بأقل مما هو مثبت به فى يومية المبيعات ، فإن ذلك سوف يؤدى إلى عدم توازن ميزان المراجعة حتى ولو كان قيد وترحيل الملخص الشهرى ليومية المبيعات صحيحا من حيث القيمة والتوجيه .

ى — تؤدى أخطاء الجمع الدورى لليوميات المساعدة والتى لا يتم اكتشافها قبل إثبات وترحيل الملخصات الشهرية لها إلى عدم توازن ميزان المراجعة بمقدار الفرق بين المجموع الصحيح والمجموع الخاطىء ، ويتم تصحيح هذه الأخطاء عند اكتشافها فى نهاية الفترة المحاسبية عن طريق الشطب .

ثانيا : التمارين:

التمرين الأول :

عند قيام مراجع حسابات إحدى الشركات بمراجعه حسابات الشركة في نهاية الفترة المحاسبية وجد الأخطاء التالية :

١ — سقط سهوا إثبات مشتريات مواد ومهمات صيانة بمبلغ ٣٦٠ جنيه على الحساب ، ولم تأخذ في الإعتبار عند تحديد مواد ومهمات الصيانة المستخدمة على طريقة المخزون الدورى في نهاية الفترة .

٢ — تم إثبات المتحصلات النقدية من بيع سيارة قديمة بمبلغ ٤١٨ جنيه في يومية المقبوضات على إعتبار أنها مبيعات نقدية من البضائع ، وعولج رصيد حساب السيارة المباعة المدين بمبلغ ٦٦٨ جنيه على إعتبار أنه خسائر رأسمالية .

٣ — سقط سهوا ترحيل الطرف الدائن لقيد الملخص الشهرى ليومية أوراق القبض بمبلغ ١٥٠٠٫٠٠ جنيه لحساب إجمالى العملاء .

٤ — تم إثبات رفض ورقة القبض المسحوبة على العميل حسنين حسونه بمبلغ ٧٥٠ جنيه على أعتبار أنها ورقة دفع صادرة للمورد حسونة حسنين وتم الترحيل لحسابات الأستاذ على هذا الأساس ، ولا تمسك الشركة يومية خاصة لأوراق الدفع.

٥ — بلغ مجموع خانة الخصم النقدى المسموح به في يومية المقبوضات عن شهر مارس ٩٢٧ جنيه ، تم ترحيلها لحساب الخصم المسموح به على أساس أنها ٢٩٧ جنيه .

٦ — أشترت الشركة أثاث وتركيبات على الحساب بمبلغ ١٣٢١٫٠ جنيه في شهر إبريل وتم إثبات العملية في يومية المشتريات الآجلة وترحيلها على هذا الأساس ، ويبلغ الأهلاك على هذا الأثاث عن الفترة طبقا للنظام والمعدلات التي

تقيمها الشركة ٨٢ جنيه .

٧ — لم تتم تسوية الأجور فى نهاية السنة المالية السابقة بمبلغ الأجور المستحقة فى نهايتها البالغ ٢١٢ر١ جنيه ، وقد حمل هذا المبلغ على حساب الأجور عند سداده فى بداية هذا العام .

٨ — وجد خطأ فى جمع يومية المشتريات خلال شهر مارس بمبلغ ١٢٠ جنيه بالزيادة فى صفحة ٣٢ وعند نقل مجموع هذه الصفحة والبالغ على هذا الأساس ٦٢٠ر ٧٨ جنيه نقل للصفحة التالية على أساس أنه ٦٢٠ر٨٧ جنيه ، وقد تم جمع اليومية عن شهر مارس وإثبات الملخص الشهرى لها والترحيل لحسابات الأستاذ بما يتضمن هذين الخطأين.

٩ — جعل حساب البنك مدينا بمقدار الفوائد المستحقة على قرض البنك فى نهاية العام والتى لم تسدد بعد والبالغ قدرها ٣٦٠ جنيه .

١٠ — تم ترحيل مجموع الخصم المكتسب من واقع الملخص الشهرى ليومية المدفوعات عن شهر مايو والبالغ ٧٢٣ جنيه للجانب المدين من حساب الخصم المسموح به بمبلغ ٧٣٢ جنيه .

المطلوب : (١) إجراء تصحيح الأخطاء السابقة بفرض أن إكتشافها قد تم قبل إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية (لك الخيار فى اتباع طريقة التصحيح التى تراها مناسبة)

(٢) بيان أثر كل من هذه الأخطاء فى حالة عدم تصحيحها على كل من توازن ميزان المراجعة ، ومجمل الربح عن الفترة ، وصافى الربح عن الفترة .

(٣) حساب رصيد الحساب المعلق بفرض أن هذه الأخطاء لم يتم تحديد موقعها وإكتشافها إلا بعد إعداد الحسابات الختامية وتصوير الميزانية العمومية.

(٤) إجراء القيود اللازمة لتصحيح هذه الأخطاء بفرض إكتشافها فى الفترة المحاسبية التالية .

التمرين الثانى :

عند قيام مراجع حسابات شركة التجارة الحديثة بعمليات المراجعة فى نهاية العام أكتشف الاخطاء الآتية :

١ — سقط سهوا إثبات مشتريات آجلة بمبلغ ٣٦٧ جنيه من المورد حسن محمدين فى ٤/٢٥ فى يومية المشتريات ، غير أن المبلغ رحل لحساب المورد فى أستـــاذ الموردين من واقع فاتورة المورد وإذن الإستلام بمخازن الشركة .

١ — تم اثبات المتحصل من ورقة القبض المسحوبة على العميل عبدالجواد فى تاريخ الإستحقاق فى يومية المقبوضات بمبلغ ١٫٥٠٠ جنيه فى خانة العملاء وتم ترحيلها لحساب العميل على هذا الأساس .

٣ — رحل الطرف المدين لقيد الملخص الشهرى ليومية المبيعات عن شهر أغسطس والبالغ قدره ٦٧٫٨٧٠ جنيه للأستاذ العام على أعتبار أنه ٧٦٫٧٨٠ جنيه عن طريق الخطأ .

٤ — أشترت الشركة مواد تعبئة وتغليف (مصاريف بيعية) نقدا بمبلغ ٣٫٧٢٠ جنيه وقد تم اثباتها فى يومية المدفوعات على أساس أنها مشتريات بضاعة وتم ترحيلها على هذا الأساس ضمن الملخص الشهرى ليومية المدفوعات .

٥ — بلغ مجموع خانة الخصم النقدى المكتسب فى يومية المدفوعات عن شهر أكتوبر ٧٩٢ جنيه وقد تم ترحيل المجموع للجانب المدين من حساب الخصم النقدى المسموح به على أساس أنه ٩٧٢ جنيه عن طريق الخطأ .

٦ — تم اثبات المتحصلات من الفوائد الدائنة فى يومية المقبوضات على اعتبار أنها متحصلات من عملاء فى ١٢/٣٠ بمبلغ ٦٤٠ جنيه ، ولم تتم تسوية الفوائد الدائنة فى حساب العملاء .

٧ — وجد خطأ فى مجموع صفحة ٧٢ من يومية المبيعات بالزيادة فى الجمع خلال شهر نوفمبر بمبلغ ١٩٠ جنيه ، كما رحل مجموع صفحة ٧٤ عن نفس

الشهر والبالغ ٩٨٫٧٨٠ جنيه الصفحة التالية على أعتبار أنه ٨٩٫٨٧٠ جنيه .
وقد أستمر تجميع اليومية حتى نهاية الشهر على هذا الأساس وتم اجراء قيد الملخص الشهرى وترحيله لحسابات الأستاذ .

٨ — لم تتم تسوية الإيجارات المقدمة التى حصلت عليها الشركة عن إيجار إحدى مبانيها للغير فى بداية العام السابق لمدة سنتين بمبلغ ٢٫٠٤٠ جنيه فى حساب الإيجارات الدائنة فى نهاية العام السابق . وأعتبر المبلغ كله بمثابة إيجارات دائنة فى العام الحالى .

٩ — سجل المتحصل من مردودات المشتريات النقدية فى يومية المقبوضات على إعتبار أنه متحصل من مبيعات نقدية بمبلغ ٨٩٢ جنيه فى ٣/١٥ .

١٠ — قبلت الشركة كمبيالة لأمر المورد عبد العليم عبد الموجود بمبلغ ٧٫٦٥٠ جنيه فى ٧/١٣ وتم إثباتها فى دفتر يومية أوراق القبض بمبلغ ٦٫٧٥٠ جنيه وتم ترحيل القيد لحساب العميل عبد الحليم عبد المقصود .

المطلوب : (١) إجراء تصحيح الأخطاء السابقة بفرض أن إكتشافها قد تم قبل إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية فى نهاية الفترة .

(٢) بيان أثر كل من هذه الأخطاء على توازن ميزان المراجعة فى حالة عدم تصحيحها .

(٣) بفرض أن هذه الأخطاء لم يمكن تحديد مصدرها حتى بداية الفترة المحاسبية التالية ، قم بحساب رصيد الحساب المعلق كما يظهر فى ميزان المراجعة فى نهاية الفترة الحالية .

(٤) إجراء قيود تصحيح هذه الأخطاء بفرض أنها لم تكتشف إلا خلال الفترة المحاسبية التالية .

الباب الثالث

الجرد والتسويات الجردية

فى ضوء القواعد المحاسبية المتعارف عليها

مقدمة

تناولنا فى الباب الأول من هذا المؤلف التعريف بالمحاسبة وأهدافها ووظائفها والافتراضات الرئيسية التى تقوم عليها ، والمعايير والأعراف التى يتم الاسترشاد بها بصدد أداء وظائف المحاسبة فى سبيل تحقيق أهدافها . وقد تعرضنا لذلك فى ظل العلاقات التى تربط المحاسبة بفروع المعرفة الأخرى .

ثم تناولنا فى الباب الثانى شرح وتوضيح الدورة المحاسبية فى المحاسبة المالية والتى تؤدى فى نهايتها إلى التمكن من تحديد نتيجة عمليات الوحدة المحاسبية من أرباح أو خسائر كما ينعكس فى الحسابات الختامية ، وإلى التعرف على المركز المالى للوحدة كما تنعكس فى قائمة المركز المالى أو الميزانية العمومية . وتناولنا بعد ذلك فى الباب الثالث الاجراءات المحاسبية الخاصة بالمشروعات التجارية والصناعية وهيكل النظام المحاسبى فى كل منها .

وتقع مهمة هذا الباب الرابع والأخير فى توضيح أهم القواعد والاجراءات المؤثرة فى نتائج الدورة المحاسبية كما تنعكس على الحسابات الختامية والميزانية العمومية . ويطلق على هذه القواعد والاجراءات محاسبيا ، الجرد والتسويات الجردية ، والتى عادة ما تتم فى نهاية كل فترة محاسبية .

وتقوم خطة هذا الباب على ثلاثة فصول كالآتى :

الفصل الأول من الباب وهو الرابع عشر فى ترتيب الكتاب ، ويتناول الجرد والتسويات الجردية للأصول النقدية ، وعلاقة ذلك بافتراضات الاستقلال

والاستمرار ، وتطبيق قواعده واجراءاته في ظل قواعد الاستحقاق والمقابلة والحيطة والحذر .

الفصل الثاني من الباب وهو الخامس عشر في ترتيب الكتاب ، ويتناول الجرد والتسويات الجردية للاصول غير النقدية في ظل القواعد والافتراضات بعاليه .

الفصل الأخير من الباب وهو السادس عشر في ترتيب الكتاب ويتناول الجرد والتسويات الجردية لحسابات الخصوم في ظل ما تقدم .

الفصل الثاني عشر

في

جـــرد وتسوية
حسابات الأصول النقدية

---

١ — مقدمة : التعاريف وخطة الفصل:

الأصول النقدية هى تلك التى يترتب على وجودها حق للوحدة المحاسبية فى ملكية عدد من وحدات النقدية أو الحصول على عدد محدد من وحدات النقدية فى تاريخ لاحق. وتتمثل أهم عناصر الأصول النقدية فى أرصدة النقدية فى البنوك، سواء كانت فى صورة حسابات جارية أو فى صورة ودائع لأجل أو ودائع توفير، وفى أرصدة النقدية فى خزائن الوحدة المحاسبية، وفى أرصـدة العملاء والمدينين والايرادات المستحقة، وفى أوراق القبض، وفى القروض التى تمنحها الوحدة المحاسبية للغير سواء كانت قروضا قصيرة الأجل أو قروضا طويلة الأجل.

والأصول النقدية ليس لها قيمة ذاتية كامنة فيها (مالم تكن نقدية ذهبيـة أو فضية) وبالتالى فيطلق عليها الأصول الاسمية. وهى تمثل قوة شرائية متاحة أو ينتظر أن تتاح مستقبلا للحصول على أصول أخرى ذات قيمة ذاتية كامنة فيها يطلق عليها الأصول الحقيقية . فالأراضى مثلا من الاصول الحقيقية طويلة الاجل لأن لها قيمة فى ذاتها، بينما القروض طويلة الاجل التى تمنحها الوحدة المحاسبية للغير هى أصول نقدية طويلة الاجل لاتنطوى على قيمة ذاتية كامنة فيها ، وإنما تمثل حقا للمنشأة فى الحصول على عدد من وحدات النقدية يساوى قيمتها الاسمية فى تاريخ لاحق. وهذه النقدية لاتنتج منافع من ذاتها ولا تنطوى على منـافع

ذاتية كامنة فيها ، بخلاف قدرتها الشرائية فى الحصول أصول حقيقية نافعة . فالاصول النقدية إذن هى وسيلة حاضرة أو مستقبلة للحصول على سلع أو خدمات نافعة .

وتختلف الاصول النقدية عن الاصول المتداولة فى أن الاصول النقدية لاتحتوى على أصول حقيقية مثل مخزون البضائع والخامات والمنتجات المصنوعة وشبه المصنوعة من ناحية ، كما أن الاصول النقدية لاتقتصر على الاصول قصيرة الاجل من ناحية أخرى . أما الاصول المتداولة فهى تحتوى على أصول نقدية وأصول حقيقية ، والعبرة فيها أنها تتحول إلى نقدية Cash فى دورة عمليات واحدة أو فترة محاسبية أيهما أطول .

وسوف يتناول هذا الفصل الجرد والتسويات الجردية المتعلقة بالاصول النقدية بالترتيب التالى :

— حسابات النقدية بالبنوك والخزينة .

— حسابات العملاء والمدينين واوراق القبض .

— حسابات الايرادات المستحقة .

— حسابات الاقراض قصير الاجل وطويل الاجل .

ونتناول كل مما تقدم فى بند مستقل ، بعد أن نتعرف على المقصود بالجرد والتسويات الجردية.

٢ - المقصود بالجرد والتسويات الجردية :

يقصد بجرد الاصول من وجهة النظر المحاسبية عموما التحقق من الوجود والملكية والقيمة بما يتفق والارصدة التى تظهرها الدفاتر . ويهدف الجرد عموما إلى صيانة أصول الوحدة المحاسبية ووقايتها من الاختلاس أو السرقة أو الضياع المادي أو الضياع النفعي . ويقصد بالضياع المادي فقدان الاصل ذاته ، أما الضياع

النفعى فيقصد به فقدان منفعته ومن ثم قيمته نتيجة الاهمال أو التقادم أو كلاهما . ويتم التحقق من الوجود بالمعاينة أو العد أو القياس أو الوزن ، للأصول التى يكون لها وجود مادى ملموس ، أو بالاقرارات والمصادقات والمستندات بالنسبة للأصول التى ليس لها وجود مادى ملموس مثل العملاء وأوراق القبض . كما يتم التحقق من الملكية عن طريق المستندات المثبتة لهذا الحق . أما التحقق من القيمة فيتم بالنسبة لجميع الاصول محاسبيا عن طريق التقييم طبقـا لطرق معينة سوف نتناولها بقدر ملائم من التفاصيل بالنسبة لكل نوع من الاصول ، وفى ظل المبادىء والقواعد المحاسبية المتعارف عليها .

ويترتب على كل عملية من عمليات الجرد ، وسواء كانت خاصة بالتحقق من الوجود أو التحقق من الملكية أو التحقق من القيمة ، فى كثير من الاحيان ضرورة إجراء تسويات حتى يتطابق الرصيد الذى يجب أن يظهر بالدفاتر مع ذلك الموجود فعلا . وتسمى هذه التسويات « تسويات جردية » لانها تنتج عن عمليات الجرد . كما أن معظم التسويات الجردية الناتجة عن التحقق من القيمة تكون تطبيقـا لمبدأ المقابلة السليمة للأيرادات بالمصروفات فى ظل وجود عمليات مستمرة كما سبق وتعرضنا لذلك فى الباب الثانى من هذا المؤلف .

وحتى تتحقق صيانة الاصول وحمايتها من الاختـلاس والسرقة والضياع فيلزم أن يتوافر مايسمى محاسبيا بنظام محكم للضبط والرقابة الداخلية . ويتضمن هذا النظام القواعد والإجراءات الواجب إتباعها بصدد تداول الأصول داخل الوحدة المحاسبية وبينها وبين الغير . وقد تكون هذه الرقابة مستندية عن طريق المستندات المثبتة للتداول ، أو إدارية عن طريق تحديد مسئوليته الافراد فيما يتعلق باجراءات التداول ، وتوضيح سلطات كل منهم فى هذا الشـأن . ويدرس نظام الضبط والرقابة الداخلية وموضوعة تفصيلا فى الدراسات اللاحقة لمواد المراجعة الداخلية والخارجية .

ويهدف الجرد إلى التحقق من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية فى صيانة الاصول وحمايتها بالاضافة إلى تحقيق عددا من المبادىء والقواعد المحاسبية المتعارف عليها ، والتى من أهمها المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات ، والاستحقاق المحاسبي ، والحيطة والحذر .

هذا ويمكن أن يتم الجرد بصفة مستمرة على مدار الفترة المحاسبية ويسمى بنظام الجرد المستمر ، كما يمكن أن يتم مرة واحدة فى نهاية الفترة المحاسبية ويسمى بنظام الجرد الدورى . وقد سبق لنا أن تعرفنا على كل منهما بصدد معالجة مشتريات البضائع فى المشروعات التجارية فى الفصل الثامن ، حيث تتفق طريقة المخزون المستمر مع الجرد المستمر وتتفق طريقة المخزون الدورى مع الجرد الدورى . ويمكن للوحدة المحاسبية أن تطبق نظام الجرد المستمر على بعض الاصول ، وخاصة منها ماقل عدده وارتفع ثمنه ، وتطبق نظام الجرد الدورى على البعض الآخر ، وخاصة منها ماكثر عدده وقل ثمنه .

٣ – الجرد والتسويات الجردية للنقدية بالخزينة والبنوك :

النقدية بالخزينة هى العملات الورقية والمعدنية الموجودة بالخزينة فى لحظة معينة اما النقدية فى البنوك فهى العملات الورقية والمعدنية المودعة فى خزائن البنوك فى صورة حسابات جارية أو ودائع أو توفير . والحسابات الجارى هو نقدية لدى البنك وتخص الوحدة المحاسبية ويحق لها التصرف فيها فى أى وقت عن طريق إصدار أوامر كتابية إلى البنك على ورقة تسمى شيك ، أما النقدية المودعة فى البنك كوديعة فعادة لا يحق للمنشأة أو الوحدة المحاسبية التصرف فيها إلا بشروط معينة يحددها البنك وخاصة أنها ترتبط بأجل ، فإذا انتهى الأجل يحق للوحدة المحاسبية التصرف فيها . وقد يتم هذا التصرف بشيكات وخاصة إذا نقل المبلغ المودع فى دفاتر البنك من حساب الوديعة إلى الحساب الجارى . ويعتبر الحساب الجارى وديعة جارية ، أى يحق للمنشأة المودعة التصرف فيها فى أى وقت دون الارتباط بأجل .

ويلزم أن يتوافر فى نظام الضبط والرقابة الداخلية بعض المواصفات العامة التى نذكر أهمها دون تفصيل فيما يلى :

١ - يجب فصل وظيفة مسئولية حيازة النقدية وتداولها عن وظيفة امساك دفاتر وسجلات النقدية ، ذلك حتى يصعب تزوير السجلات والدفاتر بهدف اختلاس النقدية .

٢ - يجب فصل وظيفة تحصيل النقدية عن وظيفة صرف النقدية ، بحيث لا يقوم نفس الفرد بالوظيفتين معا فى آن واحد ، وإلا زاد إحتمال الخطأ وضياع النقدية ولو بحسن نية .

٣ - يجب إيداع جميع المتحصلات النقدية يومياً بالبنك كما هى ، كما يجب عدم صرف نقدية إلا عن طريق شيكات، ويستثنى من ذلك صندوق السلفة المستديمة الذى منه يتم الصرف نقداً كما سوف يرد فيما بعد .

٤ - يجب الفصل بين سلطة من له حق توقيع الشيكات ومن يقوم بوظيفة امساك دفاتر وسجلات الشيكات الصادرة .

٥ - يجب استخدام وسائل التسجيل الآلى للمتحصلات النقدية إذا كانت هذه العمليات متعددة ومستمرة يوميا عن طريق استخدام آلات تسجيل النقدية Cash Registers ، وعلى أن تتم مطابقة مجموع سجل المتحصلات على شريط الآلة مع الموجود من النقدية فعلا بمعرفة فرد من إدارة الحسابات بخلاف المسئول عن سجلات النقدية .

٦ - يجب أن تكون سلطات اعتمادات الصرف النقدى أو للشيكات مركزة على عدد محدود من الأفراد كما يفضل مشاركة شخصين فى اعتماد الصرف كلما كبر حجم المشروع أو الوحدة المحاسبية .

٧ - يجب الفصل بين سلطة اعتماد الصرف وسلطة توقيع الشيكات ،

٨ – يجب التحقق من صحة مستندات الصرف قبل اعتماد الصرف ، كما يجب التأشير على المستندات بالصرف بمجرد توقيع الشيك حتى لا تتكرر عملية الصرف لنفس المستندات .

٩ – يجب أن تكون الشيكات مسلسلة الأرقام ويجب التأشير على الشيكات التالفة بتأشيرة « ملغاة » وابقائها فى مسلسلها فى دفتر الشيكات .

١٠ – يجب أن يتم تسجيل النقدية الواردة فى سجل المتحصلات لدى الصراف فور استلامها إذا لم تستخدم آلات تسجيل النقدية كما يجب أن يتم تسجيلها فى دفتر المتحصلات فى إدارة الحسابات يوما بيوم وبالتفصيل ، كما يجب تسجيل الشيكات الصادرة فى سجل الشيكات الصادرة فور توقيعها كما يجب تسجيلها فى دفتر المدفوعات بادارة الحسابات يوما بيوم وبالتفصيل .

١١ – يجب مطابقة رصيد النقدية فى البنك مع الرصيد الظاهر فى دفاتر الوحدة المحاسبية بمجرد ورود كشف الحساب من البنك وإعداد مذكرة التسوية اللازمة . ويفضل أن يتم الاتفاق مع البنك على إعداد كشف حساب على فترات دورية متقاربة عادة ما تكون شهرية .

٣-١-٠ جرد وتسوية النقدية بالخزينة :

يتم جرد النقدية بالخزينة عن طريق التقسيط إلى فئات متجانسه من العملات الورقية والمعدنية ثم عد كل فئة عدا سليما ثم تحديد إجمالى عدد وحدات النقدية من كل الفئات بصفة مجتمعة . وحتى تتحقق فعالية هذا الإجـــراء فإنه بالنسبة للنقدية يجب أن يتم على فترات متقاربة جدا ويفضل فى كثير من الأحيان أن تكون يومية وإذا لم يتم الجرد يوميا فيلزم أن يكون الجرد مفاجئا بحيث لا يخطر به من يقع فى اختصاصه حيازة النقدية وتداولها ويتم الجرد بمعرفة لجنة تمثل فيها إدارة الحسابات ولا يمثل فيها من يمسك دفاتر وسجلات النقدية أو من يقع فى اختصاصه حيازة النقدية وتداولها . كما يجب تغيير تشكيل اللجنة على فترات متقاربة وغير منتظمة ،

وعندما يتم جرد وعد النقدية بالخزينة وتحديد عدد وحدات الموجود منها يتم مطابقة هذا الرصيد بالرصيد الظاهر في الدفاتر المحاسبية لحساب الخزينة . فإذا وجد فرق بين رصيد النقدية الفعلي الموجود بحيازة امين الخزينة عن الرصيد الدفتري وكان الأخير صحيحاً فيلزم تسوية الفرق ليتطابق الرصيد الفعلي مع الرصيد الدفتري.

وبالرغم من العناية الفائقة في تداول النقدية فانه عادة ماتحدث أخطاء من جانب أمين الخزينة تؤدى الى وجود اختلافات فى الرصيد الفعلي عن الرصيد الدفتري . فقد يخطىء أمين الخزينة في عد النقدية المستلمة من العملاء مثلا ، أو يخطىء في حساب الباقي أو عد الباقي وما الى ذلك ، أضف الى ذلك أن كسور العملات الصغيرة عادة مايتغاضى عنها العملاء أو أمين الخزينة أو كلاهما لعدم إبطاء سير العمل أو لسبب آخر . وعادة ماتحدد كل منشأة حدودا معينة لما يمكن أن يترتب على هذه الظروف من عجز أو زيادة في الرصيد الفعلي للنقدية عن الرصيد الدفتري . ويراعى عند تحديد هذه الحدود أن يتساوى مقدار العجز مع مقدار الزيادة على مدى الفترة المحاسبية . واذا وقع العجز والزيادة في هذه الحدود فعادة الا يقع على أمين الخزينة أية مسئولية ، ويلزم تسوية العجز أو الزيادة ليتطابق الرصيد الفعلي مع الرصيد الدفتري . ويتم ذلك بتخصيص حساب للعجز والزيادة في رصيد النقدية يفتح لهذا الغرض .

فاذا فرض مثلا أنه قد تم جرد الخزينة في يوم ١٩٨٠/٥/١٢ ووجد هناك عجز في الرصيد الفعلي عن الدفتري يبلغ ـ ر٣ جنيه فأن قيد التسوية إذا كان العجز في حدود المسموح به يكون كالآتي :

ـــر٣	.	من حـ/ العجز والزيادة فى النقدية	١٩٨٠/٥/١٢
	ـــر٣	الى حـ/ النقدية بالخزينة	

أما إذا كان العجز يزيد عن حدود المسموح ، فانه عادة يحمل أمين الخزينة

مدينا بالزيادة حتى تتحدد المسئوليه عن العجز بصفة قاطعة ، و تتحدد إجراءات تسويه الموضوع . فاذا وجد أن العجز في يوم ٣٠ ,٦ ,١٩٨٠ قد بلغ ٣٧ جنيها بينما الحد المسموح به لذلك اليوم هو ٥ر٤ جنيه فتكون قيد تسوية العجز كالآتى :

مدين	دائن	البيان	التاريخ
		من مذكورين :	٨٠/٦/٢٧
٥ر٤		حـ/ العجز والزيادة فى النقدية	
٥ر٣٢		حـ/ المدينين [حساب شخصى بأسم أمين الخزينة]	
	٣٧	الى حـ/ النقدية بالخزينة	

وعادة ما يتحدد العجز المسموح به كنسبة مئوية من جملة متحصلات اليوم أو الفترة ، كأن يتحدد بمقدار $\frac{1}{4}$٪ أو $\frac{1}{2}$٪ مثلا على حسب طبيعة العمليات التى ينتج عنها تحصيل نقدية و الخبرة السابقة فى هذا الشأن .

كما يرتبط عادة قيد العجز والزيادة بأثبات نتيجة عمليات التحصيل أو السداد اليومية فى خزينة الوارد أو فى خزينة الصادر (والتى عادة ماتخصص لأغراض محددة) .

فاذا بلغت جملة المبيعات النقدية للعملاء فى يوم ٢٣ ,٧ ,٨٠ مبلغ ٩٧٠ جنيها مثلا و بلغت جملة المتحصلات النقدية من عملاء عن مبيعات آجلة سابقة ٦٣٠ جنيها ، ووجد أن النقدية الموجودة بالخزينة فى نهاية اليوم تبلغ ١٥٩٦ جنيها ، ولم تكن المنشأة تمسك دفترا مساعدا للمقبوضات ، فإن القيد فى نهاية اليوم والذى يتضمن اثبات العجز إذا كان فى حدود المباح كالآتى :

مدين	دائن	البيان	التاريخ
		من مذكورين :	
١٥٩٦		حـ/ النقدية بالخزينة	٨٠/٧/٢٣
٤		حـ/ العجز والزيادة فى النقدية	
		الى مذكورين :	
	٦٣٠	حـ/العملاء	
	٩٧٠	حـ/ المبيعات	

أما اذا كانت المنشأة تمسك دفترا مساعدا للمقبوضات . فان كلا من جانبي الدفتر لابد وأن يشتمل على خانة إضافية ، الأولى فى الجانب المدين لاثبات العجز ، والثانية فى الجانب الدائن لاثبات الزيادة ، ويتم إثبات العجز او الزيادة فى اليومية العامة مع الملخص الدورى أو الشهرى لمجاميع اليومية كما أشرنا فى الباب السابق .

وتتم تسوية الزيادة فى الرصيد الفعلى للنقدية عن الدفترى بقيود عكسية لما سبق ، وذلك علما بأن الزيادة كلها تسوى فى حساب العجز والزيادة بغض النظر عن حد السماح . ثم يتم تقصى أسباب تعدى الزيادة لهذا الحد ، ويسوى الوضع طبقا لنتيجة هذا التقصى .

فإذا وجد أن رصيد الخزينة فى نهاية يوم ٨٠/٩/٢٤ مثلا قد بلغ ٣٤٦٧ جنيها فى الوقت الذى بلغت المبيعات النقدية لليوم ٢٣٠٠ جنيه والمتحصلات من العملاء قد بلغت ١١٦٠ جنيها ، ولا توجد متحصلات أخرى ، فإن القيد يكون :

٣٤٦٧		من حـ/ النقدية بالخزينة	٨٠/٩/٢٤
		الى مذكورين :	
	١١٦٠	حـ/ العملاء	
	٢٣٠٠	حـ/ المبيعات	
	٧	حـ/ العجز والزيادة فى النقدية	

وذلك بصرف النظر عن حد السماح الذى قد يكون مثلا $\frac{1}{10}$ ٪ أى مبلغ

مليم جنيه
٣٫٤٦٧ ٠

ويراعى أن حساب العجز والزيادة يسوى فيه كل من العجز والزيادة معا، مما يؤدى إلى إجراء المقاصة بين مجموع العجز ومجموع الزيادة خلال الفترة المحاسبية. وإذا ظل بهذا الحساب رصيد إلى نهاية الفترة المحاسبية فإنه يقفل فى الحسابات الختامية ضمن المصروفات المتنوعة إذا كان مدينا، وضمن الايرادات المتنوعة إذا كان دائنا.

هذا وما يطبق على خزينة الوارد يطبق على خزينة الصادر (المنصرف) — إذا وجدت بخلاف خزينة السلفة المستديمة كما سيرد فى التفريعة التالية غير أن ح/ النقدية بالخزينة يكون دائنا بقيمة المدفوعات والعجز، كما يكون دائنا بقيمة المدفوعات ناقصا الزيادة.

٣-٢ خزينة (أو صندوق) المصروفات النثرية:

سبق أن أوضحنا ضرورة تركيز عمليات صرف النقدية عن طريق الشيكات تخفيضا لاحتمالات الاختلاس والتزوير، وذلك فيما عدا المصروفات النثرية الصغيرة، التى تستثنى من هذه القاعدة، نظراً لتكرارها اليومى وصغر قيمتها النسبية، ومن أمثلة هذه المصروفات شراء طوابع البريد والدمغة، مصاريف إرسال البرقيات، مصاريف اصلاح أحدى الالات الكاتبة. شراء كميات صغيرة وعاجلة من الأدوات الكتابية والمطبوعات وما إلى ذلك. ولا شك أن تحرير شيكات مثل هذه المبالغ الصغيرة عادة مايكون غير عملى، وغير مقبول من وجهة نظر المستحق للنقدية، كما أنه مكلف للمنشأة أو الوحدة المحاسبية. ولذلك تلجأ المشروعات إلى إنشاء خزينة للمصروفات النثرية يودع فيها مبلغا محددا يكفى لتغطية هذه المصروفات لفترة معينة ويكون مسئولا عنها أمين لها، ويقوم الأمين بالصرف على هذه البنود النثرية بواقع مستندات سليمة ومعتمدة خلال الفترة المعينة، ثم يتقدم هذه المستندات فى نهاية الفترة أو عندما يقارب المبلغ على النفاد

ليستعيض ما تم صرفه .

فإذا فرضنا مثلا أن منشأة سعيد الغلبان قد اختارت عبد الواحد الكحيان ليكون أميناً لصندوق السلفة المستديمة ويبدأ بمبلغ ١٠٠ جنيه اعتباراً من أول يناير ١٩٨٠ فإنه يتحرر شيك باسم عبدالواحد الكحيان بهذا المبلغ ليحصل على قيمته من البنك. ويقوم الكحيان بالصرف من المبلغ خلال شهر يناير على العناصر المحدد صرفها من السلفة بواقع المستندات المؤيدة للصرف ، ولنفرض أن الكحيان قد حصل قيمة الشيك من البنك وأودع المبلغ فى خزينته الصغيرة وقام خلال شهر يناير بصرف التالى :

	مليم جنيه	التاريخ
طوابع بريد ودمغة	١١٫٢٧٥	١٩٨٠/١/٣
دبابيس ابرة وكلبس	٥٫٢١٥	١٩٨٠/١/ ٩
أجرة تلغراف للخارج	١١٫١٦٥	١٩٨٠/١/١٣
صندوق قمامة بلاستيك	٤٫١٢٠	١٩٨٠/١/١٧
٣ علبة كربون	٦٫٢٣٥	١٩٨٠/١/٢٢
٢ دواية حبر لمكتب المدير	١٫٢٠٠	١٩٨٠/١/٢٧
مصاريف انتقال	٤٫٢٥٠	١٩٨٠/١/٢٨
أدوات كتابية ومطبوعات	٢٧٫٢٠٠	١٩٨٠/١/٣٠
الجملة : من واقع المستندات المرفقة	٧٠٫٨٦٠	

وطبقاً لذلك يكون المبلغ المتبقى لدى الكحيان ١٤٠م٢٩ج وإذا فرضنا أيضاً أنه وجد بجرد المبلغ عجزا قدره ١٦٠ مليما ، فإن الكحيان يستعيض السلفة بشيك على البنك بالمبلغ المنصرف زائدا العجز المسموح به حتى يصبح لديه من جديد مبلغ ١٠٠ جنيه .

وتكون القيود اللازمة لإثبات هذه العمليات فى دفتر اليومية كالآتى :

عند تحرير الشيك للكحيان وانشاء السلفة :

١٠٠		من حـ/ النقدية بخزينة النثرية ـ طرف الكحيان	٨٠/١/١
	١٠٠	الى حـ/ النقدية بالبنك جارى	

عند تقديم مستندات الصرف وجرد الرصيد وتحديد العجز وتحرير شيك الاستعاضة:

		من مذكورين :	
٧٠٫٨٦٠		حـ/ المصروفات العمومية . مصاريف متنوعة	
٠٫١٦٠		حـ/ العجز والزيادة فى النقدية	٨٠/١/٣٠
	٧١٫٠٢٠	الى حـ/ النقدية بالبنك . جارى	
		استعاضة سلفة الكحيان بشيك رقم . . .	

ويظهر القيدين السابقين فى يومية المدفوعات فى حالة وجودهما . كما يقوم أمين خزينة المصروفات النثرية بامساك سجل خاص لاثبات المنصرف من عهدته والذى من واقعه والمستندات المؤيدة يتم اعداد كشف المنصرف للاستعاضة على فترات دورية أو عندما توشك السلفة على الانتهاء .

٣ - ٣ تسوية حساب النقدية بالبنك :

عادة ما تقدم كل منشأة بفتح حساب أو حسابات جارية لها فى أحد البنوك أو عدد من البنوك لتودع فيها النقدية التى تتحصل لديها من مصادر التحصيل النقدى المختلفة ولتودع فيها ماتحصل عليه من شيكات أو الحسابات عن طريق الشيكات من عملائها أو من الغير مقابل الوفاء بالتزاماتهم قبل المنشأة وتقوم المنشأة بالصرف من هذا الحساب أو الحسابات عن طريق الشيكات . ولا شك فى أن الاتجاه الى

البنوك بعد ما تقدم فيه حماية المنشأة من ضياع أو سرقة أو اختلاس النقدية السائلة لديها كما أنه من أهم مقومات الرقابة الداخلية الفعالة على النقدية كما سبق أن ذكرنا .

وعندما تقوم المنشأة بأيداع النقدية أو الشيكات فى حسابها الجارى فى البنك ، فإنها تحرر بما تقوم بايداعه قسيمة إيداع توضح تفاصيل النقدية والشيكات المودعة من أصل وصورة ، يحتفظ البنك بالأصل ويؤشر على الصورة بما يفيد إستلام المرفقات من نقدية وشيكات لإيداعها فى الحساب الجارى للمنشأة لديه . وتعتبر هذه الصورة مستند القيد الذى يجعل به حساب النقدية بالبنك مدينا وحساب النقدية بالخزينة دائنا بالمبالغ النقدية وحساب العملاء أو حساب أوراق القبض أو حساب المدنيين أو غير ذلك دائنا بقيمة الشيكات الوارده من كل والمودعة فى البنك للتحصيل .

ويتم الصرف من الحساب الجارى بناء على شيكات محرره باسم المستحق أو المستفيد الذى يتوجه للبنك لصرفها أو يقوم بأيداعها فى حسابه الجارى فى بنكه لتحصيلها من البنك المسحوب عليه لصالحه . ويتقاضى البنك مقابل هذه الخدمات مصاريف وعمولات ، كما يتقاضى أثمان دفاتر الشيكات التى تطلبها المنشأة بما عليها من دمغات كما يتقاضى تكاليف إعداد وأرسال كشف حساب المنشأة لديه على فترات شهرية ، والذى يقوم البنك بأرساله المنشأه لكى تراجعه وتتأكد من سلامته ومطابقة رصيد البنك فى دفاترها مع رصيدها لدى البنك كما يظهر فى كشف الحساب . وعندما تقوم المنشأه بتحرير شيك لحساب مستفيد معين ، فأنها تجعل حساب المستفيد ، أو حساب السلعة أو الخدمة التى تم تحرير الشيك وفاء بقيمتها مدينا مقابل جعل حساب النقدية بالبنك - جارى دائنا ، وعندما يقوم البنك بخصم أية مصروفات مستحقة له من الحساب الجارى للمنشأة لديه ، فأنه عادة يخطر

المنشأة بذلك بأشعار خصم عن طريق البريد وعندما يرد المنشأة هذا الأشعار تقوم بجعل حساب مصاريف البنك مديناوحساب النقدية بالبنك جارى دائنا .

وعندما يرد للمنشأة كشف حساب البنك عن الشهر فهو عادة يظهر رصيدا لحساب المنشأة الجارى لديه يختلف عن رصيد الحساب الظاهر فى دفاتر المنشأة .
ويرجع ذلك لاختلاف توقيت اثبات الشيكات التى تسحبها المنشأة على حسابها الجارى لدى البنك عن تاريخ إثبات البنك لها عند تقديمها للصرف ، ولاختلاف توقيت اثبات مصاريف البنك فى دفاتر البنك عن تاريخ اثباتها فى دفاتر المنشأة لورودها بالبريد ، وتتحقق صحة كل من الرصيدين بالرغم من اختلافهما عن طريق إعداد مذكرة التسوية التى تؤدى إلى تطابق الرصيدين إجرائيا ، وتنطوى مذكرة التسوية على استكمال اثبات العمليات التى قام أحد الطرفين باثباتها ولم يتم إثباتها لدى الطرف الآخر ، وذلك على ورقة خارج المجموعة الدفترية . وتعد هذه الورقة وسيلة هامة لمتابعة إثبات هذه العمليات فى كل من دفاتر المنشأة وفى دفاتر البنك . ويظهر كشف حساب البنك رصيد أول المدة كما ظهر كرصيد لآخر المدة فى الكشف السابق ، ثم الإيداعات التى قامت بها المنشأة وتواريخها ، والشيكات التى قدمت للصرف وتم صرفها وأرقامها وتواريخ صرفها (وليس تاريخ تحريرها) ، ومصروفات البنك التى خصمت من الحساب ، وعادة ما يرفق بالكشف (فى البلاد المتقدمة) الشيكات المنصرفة بعد إلغائها بمعرفة البنك ، بالاضافة إلى صور من اشعارات الخصم والاضافة التى أثرت فى رصيد الحساب لدى البنك .

ويقتضى اعداد مذكرة التسوية مطابقة كشف حساب البنك فى دفاتر المنشأة وتحديد العناصر الظاهرة فى أحدهما وغير الظاهرة فى الآخر ، وعن طريق المعالجة الحسابية الشكلية لهذه العناصر يمكن التوصل لأحد الرصيدين من الرصيد الآخر .
ولنفرض مثلا أن رصيد الحساب الجارى بالبنك فى دفاتر منشأة السعادة فى

٣١/١/١٩٨٠ قد بلغ ٧٩٦٠ جنيها ، بينما ظهر الرصيد فى كشف حساب البنك فى نفس التاريخ بمبلغ ٨٤٢٢ جنيها وعند فحص حساب البنك فى دفاتر المنشأة والمقارنة بكشف الحساب وجدت الاختلافات التالية :

	ظاهرة فى دفاتر المنشأة وغير ظاهرة بالكشف		ظاهرة بالكشف وغير ظاهرة بالحساب	
	مليم	جنيه	مليم	جنيه
١ ـ شيكات مرسلة للبنك للتحصيل عن طريق البريد		١٣٦٠ر ـ		
٢ ـ مصاريف كشف الحساب عن الشهر				١ر٥٠٠
٣ ـ كمبيالة محصلة لحساب المنشأة				٨٠٠ر ـ
٤ ـ شيك رقم ٤٥٣٢ لأمر المورد حسنين بتاريخ ٢٥/١		٧٢٠ر٥٠٠		
٥ ـ قيمة دفتر شيكات				٣ر ـ
٦ ـ فوائد على سندات محصلة لحساب المنشأة				٣٠٦ر ـ
٧ ـ رصيد أول يناير		٦٢٩٠ر ـ		٧٤٤٠ر ـ

وبفحص مذكرة التسوية لشهر ديسمبر وجد الآتى :

ـ شيكات أرقام ٤٥١١ ، ٤٥١٧ لحساب الموردين لم تظهر فى كشف الحساب بمبلغ	١٠٥٠ر ـ
ـ مصاريف كشف الحساب	١ر٥٠٠
ـ كمبيالة محصلة لحساب المنشأة ولم تثبت فى حساب البنك بالدفاتر	٢٥٠ر ـ

وقد ورد الشيكان ٤٥١١ ، ٤٥١٧ فى كشف الحساب عن شهر يناير .

وتبدأ عمليات التسوية وإعداد المذكرة بالتحقق من تطابق الرصيد فى مذكرة التسوية فى نهاية الفترة السابقة ، فى المثال بعاليه نبدأ بالتحقق من :

— ورود الشيكات أرقام ٤٥١١، ٤٥١٧ ، بجملة قيمتها ١٠٥٠ جنيه فى كشف الحساب عن يناير لأن عدم ورودها فى كشف ديسمبر أدى إلى زيادة الرصيد فى فى الكشف عن الدفاتر بهذا المبلغ .

— التحقق من أن مصاريف كشف حساب ديسمبر والتى خصمت من حساب المنشأة فى البنك بواقع الكشف ولم تثبت فى حساب البنك فى الدفاتر قد تم إثباتها بجعل حساب مصاريف البنك مدينا وحساب النقدية بالبنك جارى دائنا . وذلك لأن عدم اثبات ذلك فى الدفاتر يؤدى إلى زياده رصيد البنك فى الدفاتر عن الرصيد الوارد فى الكشف عن ديسمبر .

— التحقق من إثبات تحصيل الكمبيالة فى حساب البنك فى الدفاتر لأن عدم إثباتها يجعل الرصيد فى كشف الحساب يزيد بالقيمة وهى ٣٥٠ جنيه . ويتم الاثبات بجعل حساب النقدية بالبنك مدينا وحساب أوراق القبض برسم التحصيل دائنا ويؤدى عدم اثبات أى من هذه العمليات فى دفاتر المنشأة أو عدم ورودها بالكشف الى استمرار اختلاف رصيد أول الفترة بقيمة مالم يتم إثباته أو مالم يرد بالكشف أو كلاهما .

ويلاحظ أن الفرق بين الرصيدين فى أول يناير هو مبلغ ١٠٥٠ جنيه والذى يمثل قيمة الشيكين الواردين فى كشف البنك عن يناير . وهذا يعنى أن مصاريف كشف الحساب وتحصيل الكمبيالة قد تم اثباتها فى دفاتر المنشأه فى نهاية ديسمبر .

وتتخذ مذكرة التسوية عن شهر يناير الشكل الآتى :

	مليم جنيه	مليم جنيه
الرصيد فى ٣١/١/٨٠ كما هو وارد فى كشف حساب البنك .		٨٤٢٢ر -
يضاف مدفوعات واردة بالكشف وغير مثبتة فى الدفاتر :		
مصاريف كشف الحساب	١ر٥٠٠	
قيمة دفتر شيكات	٣ر	
يضاف شيكات مرسلة للتحصيل ولم ترد بالكشف	١٢٦٠ر	
جملة الاضافات	—	١٢٦٤ر٥٠٠ —
رصيد الكشف المعدل بالاضافات		٩٧٨٦ر٥٠٠
يخصم متحصلات واردة بالكشف وغير مثبتة فى الدفاتر :		
كمبيالة محصلة لحساب للمنشأة	٨٠٠ر	
فوائد سندات حكومية	٣٠٦ر -	
يخصم شيكات صادرة ولم تصرف بعد :		
شيك رقم ٤٥٣٢ لأمر المورد حسنين	٧٢٠ر٥٠٠	
جملة الخصومات		١٨٢٦ر٥٠٠
الرصيد كما هو ظاهر بالدفاتر		٧٩٦٠ر --

ويراعى أنه بالامكان البداية برصيد الحساب كما هو وارد بالدفاتر للوصول إلى الرصيد كما هو وارد بالكشف . وكل ما فى الأمر أن تصبح الاضافات بعاليه خصومات فى هذه الحالة كما تصبح الخصومات إضافات (عليك أن تعيد هذه المذكرة مبتدئا بالرصيد الدفترى) وبعد إتمام مذكرة التسوية والتحقق من تطابق الرصيدين يصبح من الواجب إثبات ما يلزم من تسويات فى دفاتر المنشأة تمشيا مع ما هو وارد فى كشف حساب البنك ما دام صحيحا . ذلك بالضرورية حتى تظهر دفاتر المنشأة أصولها بالقيمة الواجبة محاسبيا . كما تتحمل كل فترة مصروفاتها . وتستفيد بإيراداتها تحقيقا لمبدأ المقابلة السليمة بين الايرادات والنفقات

ويتحقق ذلك عن شهر يناير بالنسبة للايرادات والمصروفات، وفى نهايته بالنسبة للأصول (والخصوم إن وجدت فى المذكرة) بأثبات القيود الآتية، وترحيلها لحسابات الأستاذ قبل الاقفال فى الحسابات الختامية وإعداد الميزانية (بفرض إعدادها فى ١٩٨٠/١/٣١).

مليم جنيه	مليم جنيه	
٤ر٥٠٠		من ح/ مصاريف البنك
	٤ر٥٠٠	إلى / النقدية بالبنك جارى
		مصاريف الكشف وقيمة دفتر شيكات
١١٠٦ر—		من ح/ النقدية بالبنك جارى
		إلى مذكورين :
	٨٠٠ر—	ح/ أوراق قبض برسم التحصيل
	٣٠٦ر—	ح/ الفوائد الدائنة على سندات الحكومة

ويظهر رصيد النقدية بالبنك فى الميزانية العمومية فى ١٩٨٠/١/٣١ بمبلغ
مليم جنيه
٩٠٦١ر٥٠٠، وهو الرصيد الذى يصل إليه حساب النقدية بالبنك جارى بالدفاتر بعد ترحيل القيدين السابقين. ويقفل حساب مصاريف البنك وحساب الفوائد الدائنة فى الحسابات الختامية (حساب الأرباح والخسائر).

٤ – جرد وتسوية حسابات العملاء والمدينين وأوراق القبض :

تمثل أرصدة حسابات العملاء المبالغ المستحقة للوحدة المحاسبية قبل الغير نتيجة سياسة بيع منتجاتها أو بضائعها لهؤلاء بالأجل. وتمثل أرصدة المدينين المبالغ المستحقة قبل الغير نتيجة معاملاتهم مع الوحدة المحاسبية فى أصول بخلاف المنتجات والبضائع. أما أرصدة أوراق القبض فتمثل مستحقات الوحدة المحاسبية قبل الغير والمثبتة بأوراق تجارية.

وينطوي جرد هذه الأصول النقدية كما سبق أن ذكرنا على التحقق من الوجود

والملكية والقيمة بما يتفق والأرصدة الظاهرة في الدفاتر . وعادة ما يتم التحقق من وجود وملكية أرصدة العملاء والمدينين عن طريق المصادقات . والمصادقة هي خطاب ترسله الوحدة المحاسبية أو مراجع حساباتها إلى العميل أو المدين يفيد بمبلغ الرصيد المدين للعميل أو المدين في دفاتر الوحدة في تاريخ معين، ويطلب مراجعة العميل أو المدين لهذا الرصيد على دفاتره ، وإفادة الوحدة المحاسبية أو المراجع بأية إختلافات إن وجدت . وإذا لم توجد أية اختلافات فيطلب مصادقة العميل أو المدين على الخطاب وإعادته بالتالي في مظروف معنون ومدفوع البريد عادة ما يكون مرفقا بالخطاب . وتعني إعادة هذا الخطاب المصادق عليه من العميل أو المدين إقرار الأخير بصحة مبالغ مديونيته للوحدة المحاسبية في التاريخ الموضح في الخطاب . أما في حالة وجود إختلافات فإنه يلزم القيام بتسوية هذه الاختلافات بعد التحقق من مبرراتها وأسبابها بمعرفة الوحدة المحاسبية . ويتم تناول هذه الأمور بصورة مفصلة في الدراسات اللاحقة .

ويتطلب التحقق من قيمة أرصدة العملاء والمدينين وأوراق القبض للتأكد من إمكانية تحصيل هذه المبالغ في تواريخ إستحقاقها اللاحقة دون نقصان . بمعنى توافر القدرة لدى المدين على الوفاء وتوافر حسن النية في الوفاء . فاذا وجد أي شك في قدرة العميل أو المدين على الوفاء بمستحقات الوحدة المحاسبية لديه ، أو قام أي شك في حسن نيته في هذا الصدد فأنه يصبح من الواجب الاحتياط لهذا الشك عند تحديد قيمة أرصدة العملاء والمدينين التي تظهر في الميزانية العمومية في نهاية الفترة المحاسبية ويتم ذلك عادة بالنسبة للعملاء والمدينين عن طريق تكوين مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، وعن طريق إعدام الديون المؤكد عدم تحصيلها .

٤ — ١ - الديون المعدومة ومخصص الديون المشكوك فيها :

تعتبر المعاملات الآجلة من مقومات النشاط التجاري والصناعي بصفة عامة . ويترتب على ذلك أن تقوم المنشآت والشركات بشراء مستلزماتها من السلع

والخدمات من مورديها بالأجل ، كما تقوم ببيع إنتاجها ، أو بضائعها أو خدماتها لعملائها بالأجل . وإذا كان لوحدة محاسبية أن تتبع سياسة البيع الآجل فهى لابد وأن تضع فى إعتبارها عند وضع هـــذه السياسة ، بالإضافة إلى تنشيط مبيعاتها ، السمعة التجارية لعملائها المستفيدين من هذه السياسة ، وفترة الائتمان التى تمنح لكل منهم ، أو لهؤلاء العملاء بصفة مجتمعة . غير أن الرياح كثيراً ما تأتى بما لا تشتهى السفن ، وكثيراً ما تفقد الوحدة المحاسبية بعض مستحقاتها قبل عملائها ومدينيها نتيجة ظروف غير متوقعة أو لم تأخذ فى الحسبان عند وضع سياسة البيع الآجل لهؤلاء العملاء . فبعض العملاء قد يعسر نتيجة ظروف غير عكسية رغم حسن سمعته التجارية ، كما أن المنشأة قد تخطىء فى تقدير سمعة وقدرة بعض عملائها مما يؤدى إلى فقدانها لجزء من مستحقاتها قبلهم ، أو لكل مستحقاتها قبل بعضهم فى بعض الأحيان .

وتقتضى المقابلة السليمة للايرادات الخاصة بالفترة المحاسبية بكل ما يتعلق بها من مصروفات ، أو ما ينتج عن نشاطها من خسائر ، ضرورة تحميل الفترة التى تستفيد بالايرادات الناتجة عن البيع الآجل بالخسائر المحتملة نتيجة هذه الايرادات. وبالإضافة إلى ذلك ، فقد جرى العرف المحاسبى على إتباع قاعدة الحيطة والحذر فيما يتعلق بأية خسائر محتملة والإحتياط لها وتحميلها لايرادات الفترة المحاسبية التى يقوم فيها هذا الاحتمال . وتقتضى قاعدة الحيطة والحذر أن تؤخذ كل الخسائر المحتملة فى الحسبان عند قيام إحتمالها ، ولا تؤخذ أية أرباح محتملة فى الحسبان إلى أن تتحقق فعلا .

ويتطلب تقييم أرصدة العملاء والمدينين طبقا لهذه القواعد ضرورة التعرف على ثلاثة أنواع من الديون هى الديون المشكوك فيها ، والديون المؤكد عدم تحصيلها أو المعدومة ، والديون الجيدة . والديون الجيدة هى الديون المؤكد تحصيلها فى تواريخ

استحقاقها ، أما الديون المشكوك فيها فهي تلك التي يحتمل عدم تحصيل جزء منها . والديون المعدومة هي الديون التي يتأكد عدم تحصيلها في أي تاريخ لاحق مقبول .

ويجب أن تستنزل الديون المعدومة من أرصدة العملاء والمدينين . ويتوقف الطرف المقابل على طريقة المعالجة . أما الديون المشكوك فيها فيحتاط للجزء الذي يقدر عدم تحصيله منها بتكوين مخصص لهذا الغرض . وسوف نتناول الديون المشكوك فيها أولا ثم نتناول الديون المعدومة بعد ذلك .

٤ - ١ - ١ - الديون المشكوك فيها وطرق تحديد قيمة المخصص :

تتوقف الديون المشكوك في تحصيلها على قيام ظواهر أو بوادر تشير إلى عدم قدرة بعض العملاء أو المدينين على الوفاء بالتزاماتهم قبل الوحدة المحاسبية . فتحرير بروتستو لأحد العملاء أو المدينين نتيجة تخلفه عن الوفاء بقيمة ورقة تجارية في تاريخ إستحقاقها مثلا تعتبر من هذه البوادر أو الظواهر . كما أن تخلف أحد العملاء أو المدينين عن سداد رصيد حسابه المدين في دفاتر الوحدة المحاسبية لفترة طويلة يشكك في امكانية تحصيل هذا المبلغ . كما أن شائعات إختلال المركز المالي لأحد العملاء أو المدينين أو إعساره في الأوساط التجارية يعتبر من العوامل المثيرة للشك والقلق عن إمكانية تحصيل ما يستحق للوحدة المحاسبية لديه . ويترتب على كل هذه العوامل أو الظروف أو بعضها ضرورة التحسب لما قد تؤدي إليه نتائجها من خسائر محتملة تنتج عن الشك في إمكانية تحصيل بعض أرصدة العملاء أو المدينين . ويتم تحقيق ذلك بتكوين مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بعد تقدير القيمة المقدرة لذلك .

ويتم تقدير مخصص الديون المشكوك فيها لأرصدة العملاء بعدد من الطرق نذكر منها ثلاث . فقد يقدر المخصص كنسبة مئوية من صافي المبيعات الآجلة ، أو قد يقدر المخصص كنسبة مئوية من أرصدة العملاء . كما قد يتم تقدير المخصص

بفحص أرصدة العملاء وتحديد الجيد منها والمشكوك في تحصيله عن طريق ما يسمى بتحديد أعمار حسابات العملاء Aging of Accounts Receivable .

وتقوم طريقة النسبة المئوية على أساس أن خبرة الوحدة المحاسبية في الفترات السابقة ينتظر أن تمتد للمستقبل فيما يختص بالديون المشكوك فيها . فلو وجد على مدار عدة فترات محاسبية سابقة مثلا أن ½٪ من المبيعات الآجلة عادة ما يتحقق عدم تحصيلها في المتوسط ، فتأخذ هذه النسبة كأساس لحساب مخصص الديون المشكوك فيها للمبيعات الآجلة عن الفترة المحاسبية الحالية . فإذا بلغت المبيعات الآجلة مثلا لشركة السمر التجارية خلال السنة المالية المنتهية في ١٩٨٠/١٢/٣١ مبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه ، وكانت نسبة الديون التي أعدمت خلال السنوات السابقة ½ ٪ تقريبا من المبيعات الآجلة لتلك السنوات ، فأنه يتم تكوين مخصص الديون المشكوك فيها من مبيعات ١٩٨٠ بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه (٤٠٠٠٠٠ × ½ × $\frac{١}{١٠٠}$) . ويكون القيد اللازم لإثبات تسوية رصيد العملاء بتوسيط المخصص كالآتي :

٢٠٠٠		من حـ / مصروفات الديون المشكوك فيها	١٩٨٠/١٢/٣١
	٢٠٠٠	إلى / مخصص الديون المشكوك فيها	

وإذا بلغ رصيد العملاء في ٨٠/١٢/٣١ مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه مثلا ، فيظهر هذا الرصيد في الميزانية (في الأصول المتداولة) مخصوما منه المخصص بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه ، ليتبقى رصيد الديون الجيدة بمبلغ ٣٧٠٠٠ جنيه .

وإذا تم تحديد مقدار المخصص المرغوب كنسبة مئوية من أرصدة العملاء ، فأن الخبرة السابقة تكون هي المحدد الأساسي لهذه النسبة . فإذا وجد في المثال بعاليه أن خبرة شركة السمر في السنوات السابقة أظهرت عدم تحصيل ٧,٥ ٪ من أرصدة العملاء مثلا ، فأن تحديد المخصص المطلوب لسنة ١٩٨٠ يتم بضرب هذه النسبة في رصيد إجمالي العملاء للحصول على قيمة المخصص ، أي أن رصيد

المخصص المطلوب = ٤٠٠٠٠ × $\frac{٧٫٥}{١٠٠}$ = ٣٠٠٠ جنيه . ويتم إجراء نفس قيد التسوية السابق لتكوين المخصص .

أما طريقة تحديد أعمار حسابات العملاء فهى تقوم عادة على دراسة مفصلة لرصيد حساب كل عميل من العملاء وحركة الرصيد خلال الفترة المحاسبية، وطول الفترة الزمنية التى انقضت دون تغير هذا الرصيد أو دون سداد مكوناته . ويتم إجراء تحليل أعمار أرصدة العملاء بالاهتداء بسياسة وشروط الائتمان وما يتحدد فيها من فترة ائتمان . فإذا كانت فترة الائتمان الممنوحة للعملاء هى ثلاثة شهور مثلا ، فيتم تحليل أرصدة العملاء إلى فئات على الوجه الآتى مثلا :

إسم العميل	الرصيد	أرصدة انقضى عليها مدة بالشهور (١)			
		أقل من ٣	من ٣ إلى ٦	من ٦ إلى ٩	أكثر من ٩
	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
سامى الفهلوى	١١٤٣		١١٤٣		
حسين عبد الحميد	٤٥٦٠	٤٥٦٠			
السيد الروش	١٥٧			١٥٧	
سعيد الكرش	١٦٢٠	١٦٢٠			
عوض الطحش	٩٥٧				٩٥٧
ابراهيم البهلوان	٢٥٠		٢٥٠		
المجموع	٤٠٠٠٠	٣٢٠٠٠	٤٥٠٠	١٥٠٠	٢٠٠٠
احتمال التحصيل		١٠٠٪	٩٠٪	٥٠٪	١٠٪

(١) افترضنا أن فترة الائتمان هى ثلاثة شهور ، وعادة ما تحدد فئات الأعمار بمضاعفات فترات الائتمان . فإذا كانت فترة الائتمان شهر ، فتتحدد الفئات الأربعة بما يليه كالآتى : أقل من شهر (التى لم يحن موعد استحقاقها) ، من شهر إلى شهرين ، من شهرين إلى ثلاثة ، أكثر من ثلاثة أشهر ، وما قياس على ذلك لفترات الائتمان الأقصر والأطول .

وتتحدد إحتمالات التحصيل من واقع الخبرة السابقة أيضا . ويطلق على الديون التي يكون إحتمال تحصيلها ١٠٠ ٪ ديون جيدة ، والديون التي يساوى إحتمال تحصيلها أو يزيد عن ٥٠ ٪ ديون عادية ، والديون التي يقل إحتمال تحصيلها عن ٥٠ ٪ ديون رديئة . ويتم تحديد المخصص بضرب كل فئة من الفئات في المتمم الحسابي لاحتمال التحصيل كالآتي :

الفئة	القيمة	إحتمال التحصيل	متمم احتمال التحصيل	مقدار المخصص
	جنيه			جنيه
الأولى	٣٢٠٠٠	١٠٠ ٪	صفر	صفر
الثانية	٤٥٠٠	٩٠ ٪	١٠ ٪	٤٥٠
الثالثة	١٥٠٠	٥٠ ٪	٥٠ ٪	٧٥٠
الرابعة	٢٠٠٠	١٠ ٪	٩٠ ٪	١٨٠٠
المجموع	٤٠٠٠٠			٣٠٠٠

ويتم تكوين المخصص بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه بجعل حساب الديون المشكوك فيها (وهو من المصروفات) مدينا وحساب مخصص الديون المشكوك فيها (وهو حساب مقابل لحسابات العملاء) دائنا .

ويراعى أن الطريقة الأولى (نسبة من صافى المبيعات الآجلة) يتحدد بمقتضاها المبلغ الواجب إضافته لرصيد المخصص ، بمعنى أنه إذا بلغ رصيد المخصص قبل تسوية الديون المشكوك فيها لسنة ١٩٨٠ مثلا ٥٠٠ جنيه (وهو المتبقى من المخصص المكون فى السنوات السابقة) وتحدد مقدار الديون المشكوك فيها كنسبة مئوية من مبيعات سنة ١٩٨٠ بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ، فأن رصيد المخصص بعد إجراء قيد التسوية يصبح ٣٥٠٠ جنيه . أما الطريقتين الثانية (نسبة مئوية من

أرصدة العملاء) والثالثة (تحليل الأعمار) فأن المبلغ الذى يتحدد بمقتضى أى منها يمثل الرصيد المرغوب فى حساب المخصص . فاذا كان رصيد المخصص بمبلغ ٥٠٠ جنيه قبل التسوية وتحدد مبلغ الديون المشكوك فيها بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ، فيكون قيد التسوية بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه ليصل رصيد المخصص للمبلغ المرغوب وهو ٣٠٠٠ جنيه .

ويرجع السبب فى ذلك إلى أن رصيد المخصص الذى يتكون كنسبة من المبيعات الآجلة يكون مرتبطا بمبيعات السنة الذى يكون فيها ، أما المخصص المكون كنسبة مئوية من أرصدة العملاء أو عن طريق تحليل أعمار أرصدة العملاء فهو يرتبط برصيد إجمالى العملاء فى تاريخ نهاية الفترة المحاسبية الذى يتم تقييم أرصدة حسابات العملاء فيه .

٤ - أ - ٢ - الديون المعدومة وعلاقتها بحسابات العملاء وحساب المخصص :

عندما يتحقق إعدام دين أثناء الفترة المحاسبية فأنه يصبح من الواجب تخفيض أرصدة العملاء أو أرصدة المدينين بما تم إعدامه على حسب الأحوال . ويمكن أن يتم إثبات الاعدام بتوسيط حساب الديون المعدومة أو عن طريق إستخدام مخصص الديون المشكوك فيها مباشرة .

وإذا تم توسيط حساب الديون المعدومة ، فأنه يجعل مدينا بما يتم إعدامه من ديون خلال الفترة المحاسبيه مقابل جعل الحساب المختص فى حسابات العملاء (واجمالى العملاء) أو فى حسابات المدينين دائنا . أما إذا تم إستخدام حساب المخصص مباشرة ، فيجعل حساب المخصص مدينا عند اعدام الدين مقابل جعل الحساب المختص في حسابات العملاء أو المدينين دائنا . ولا شك فى أن توسيط حساب الديون المعدومة يفضل على الإستخدام المباشر للمخصص : لأنه يمكن

الإدارة من التعرف على مقدار الديون التى يتم إعدامها خلال العام بصورة صريحة دون الحاجة إلى جهود اضافية ، وهو أمر تهتم به الادارة لأغراض وضع سياسة وشروط الائتمان وإجراء التعديلات اللازمة عليها .

وسوف نتابع التحليل على أساس توسيط حساب الديون المعدومة .

ولنفرض المثال التالى لتوضيح المعالجة المحاسبية للديون المعدومة وعلاقتها بمخصص الديون المشكوك فيها وتسوية أرصدة العملاء .

بلغ رصيد مخصص الديون المشكوك فيها فى ١٩٨٠/١/١ فى شركة أبو الفتوح التجارية مبلغ ٢٨٠٠ جنيه . وفى ١٩٨٠/١/١٥ أفلس العميل عبد التواب الذى بلغ رصيده ٢٤٥٠ جنيه وكان نصيب الشركة من حصيلة تصفية ممتلكات العميل ١٦٥٠ جنيه . وفى ١٩٨٠/٢/٢٧ توقف العميل سعيد عن سداد كمبيالة مسحوبة عليه بمعرفة الشركة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه وحمل بمصاريف البروتستو والأتعاب والمصاريف القضائية التى بلغت ١٥ جنيه.وأشهر إفلاسه وبلغ نصيب الشركة من حصيلة التصفية ٥١٥ جنيه فى ٦/٢٥ ، وفى ١٩٨٠/٩/٢٩ هرب العميل عوضين إلى الخارج بعد أن هرب جميع ممتلكاته.وكان رصيده المدين فى دفاتر الشركة ٧٩٠ جنيه ، وتقوم شركة أبو الفتوح بحساب مخصص الديون المشكوك فيها على أساس ١/٢ ٪ من المبيعات الآجلة ، والتى بلغت فى سنة ١٩٨٠ مبلغ ٥٤٠٠٠٠ جنيه.

ويتم إثبات الديون المعدومة خلال العام بتوسيط حساب الديون المعدومة في دفتر اليومية العامة لشركة أبو الفتوح بالقيود التالية :

		من مذكورين	٨٠/١/١٥
١٦٥٠		حـ / النقـــدية	
٨٠٠		حـ / الديون المعدومة	
	٢٤٥٠	إلى حـ/ العملاء ـ العميل عبدالتواب	
		إثبات إفلاس عبد التواب وتصيفنا في التفليسة .	
١١٠٥		من حـ / العملاء ـ العميـــل ـ سعيد	٨٠/٢/٢٧
		إلى مذكورين	
	١٠٠٠	حـ /أوراق القبض	
	١٠٥	حـ/مصاريف البروتستو والمصاريف القضائية .	
		توقف سعيد عن سداد الكمبيالة وتحميله بالمصاريف .	
		من مذكورين	٨٠/٦/٢٥
٥١٥		حـ / النقــــدية	
٥٠٠		حـ / الديون المعدومة	
	١٠١٥	إلى / العمـلاء ـ العميل سعيد	
		إفلاس سعيد وتصيفنا في التفليسة	
٧٩٠		من حـ/ الديون المعدومة	٨٠/٩٢/٩
	٧٩٠	إلى / العملاء ـ العميل عوضين	
		إنعدام رصيد عوضين وهروبه وتهريب ممتلكاته	

ويظهر حساب الديون المعدومة فى دفاتر شركة أبو الفتوح عن سنة ١٩٨٠ على الوجه التالى :

منه					ح/ الديون المعدومة	له
٨٠٠	إلى /العملاء - عبد التواب	١/١٥				
٥٠٠	إلى /العملاء - سعيد	٦/٢٥				
٩٧٠	إلى /العملاء - عوضين	٩/١٩	٢٠٩٠	رصيد		١٢/٣١
٢٠٩٠						

وإذا كان مخصص الديون المشكوك فيها يتكون كنسبة مئوية من صافى المبيعات الآجلة ، فأن حساب الديون المعدومة يقفل فى حساب المخصص فى نهاية الفترة المحاسبية . ويتم ذلك للمثال الجارى بالقيد التالى :

٢٠٩٠		من / ح مخصص الديون المشكوك فيها	٨٠/١٢/٣١
	٢٠٩٠	الى ح/ الديون المعدومة	

وبترحيل هذا القيد إلى الحساب بعاليه ولحساب المخصص يتم إقفال حساب الديون المعدومة .

ويتم تكوين ما يقابل الديون المشكوك فيها عن سنة ١٩٨٠ كنسبة مئوية من المبيعات كالآتى :

القيمة المطلوبة لمقابلة الديون المشكوك فيها عن العام = ٥٤٠٠٠ × ١/٢ × $\frac{١}{١٠٠}$ = ٢٧٠٠ جنيه . ويتم تعلية حساب المخصص بالقيمة كالآتى .

٢٧٠٠		من ح / الديون المشكوك فيها	٨٠/١٢/٣١
	٢٧٠٠	إلى ح / مخصص الديون المشكوك فيها	

ويظهر حساب المخصص فى ١٩٨٠/١٢/٣١ بعد إجراء قيد التسوية السابق، وبعد ترحيل قيد إقفال حساب الديون المعدومة فيه على الشكل التالى :

ح / مخصص الديون المشكوك فيها

منه			له		
٢٠٩٠	إلى ح / الديون المعدومة	١٢/٣١	٢٨٠٠	رصيد	٨٠/١/١
٣٤١٠	رصيد	١٢/٣١	٢٧٠٠	من ح/ الديون المشكوك فيها	٨٠/١٢/٣١
٥٥٠٠			٥٥٠٠		

أما إذا كان تقدير الديون المشكوك فيها يتم على أساس نسبة معينة من أرصدة العملاء أو عن طريق تحليل أعمار هذه الأرصدة ، فأن المعالجة المحاسبية تختلف إلى حد ما عما تقدم من حيث علاقة الديون المعدومة بالديون المشكوك فيها بالمخصص فلو فرضنا أن شركة أبو الفتوح بحاليه تقوم بتقدير المبلغ اللازم لمقابلة الديون المشكوك فيها بنسبة ٥ ٪ من أرصدة العملاء ، ولو فرضنا أن رصيد حساب إجمالى العملاء فى ٨٠/١٢/٣١ قد بلغ ٥٢٧٠٠ جنيها ، فأن رصيد المخصص الواجب أن يظهر مخصوما من حساب العملاء فى الميزانية يجب أن يساوى ٢٦٣٥ جنيه (٥٢٧٠٠ × ٥٪) ويترتب على ذلك أن المبلغ الذى يحمل لحساب الديون المشكوك فيها سوف يساوى الرصيد المطلوب فى نهاية الفترة — (الرصيد فى بداية الفترة — الديون المعدومة خلال الفترة) أى يساوى : ٢٦٢٥ — (٢٨٠٠ — ٢٠٩٠) = ٢٦٢٥ — ٧١٠ = ١٩١٥ جنيه .

ويكون قيد التسوية كالآتى (على أساس إستمرار إقفال حساب الديون المعدومة فى حساب المخصص) .

١٩٢٥		من ح / الديون المشكوك فيها	٣١ / ١٢ / ٨٠
	١٩٢٥	إلى ح/مخصص الديون المشكوك فيها	

ويظهر حساب المخصص فى هذه الحالة على الوجه التالى :

ح / مخصص الديون المشكوك فيها

منه — له

٢٠٩٠	إلى ح / الديون المعدومة	١٢/٣١	٢٨٠٠	رصيــــد	٨٠/١/١
٢٦٣٥	رصيــــد	١٢/٣١	١٩٢٥	من ح/الديون المشكوك فيها	٨٠/١٢/٣١
٤٧٢٥			٤٧٢٥		

هذا ويلاحظ أنه فى ظل توسيط حساب الديون المعدومة وإقفاله فى حساب المخصص أن الذى يظهر فى حساب الارباح والخسائر هو رصيد حساب الديون المشكوك فيها ، ولا يظهر حساب الديون المعدومة فى حساب الأرباح والخسائر. والواقع أن هذه هى المعالجة المنطقية التى تتفق مع قاعدة المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات وقاعدة الحيطة والحذر . ذلك لأن الديون التى يتم إعدامها خلال الفترة المحاسبية عادة ما تكون ناشئة فى فترة أو فترات محاسبية سابقة ، وتم الاحتياط لها حينئذ بتكوين المخصص لمقابلتها ، وليس من المنطقى فى ظل هذه الظروف أن يتحمل حساب الارباح والخسائر للفترة الحالية بالديون المعدومة

الناتجة عن معاملات لفترات سابقة ، وخاصة إذا كان قد تم الاحتياط لذلك في هذه الفترات (١).

٤ - أ - ٣ - الديون المعوثة وزيادة رصيد المخصص عن المطلوب لمقابلة الديون المشكوك فيها :

قد تقرر المنشأة إعدام دين أحد العملاء أو المدنين لقيام الدليل الكافى على عدم إمكانية تحصيله ، ثم تفاجأ بعد مرور فترة زمنية بقيام العميل بسداد المبلغ المستحق عليه لتحسن ظروفه المالية ورغبة منه فى إستعادة الثقة فى سمعته التجارية . فلو فرضنا مثلا أن العميل عوضين فى المثال السابق قد قرر العودة إلى أرض الوطن وسداد التزاماته وإعادة بناء سمعته التجارية ، ومن ثم قام بسداد مبلغ ٧٩٠ جنيه الذى كانت شركة أبو الفتوح قد قامت بأعدامه ، فأن المبلغ يطلق عليه فى هذه الحالة دينا مبعوثا ، أو دينا معدوما مستردا . وتقوم الشركة فى ظل هذه الظروف بمعالجة الوضع طبقا لعلاقة تاريخ إسترداد الدين بالفترة المحاسبية التى تم إعدامه فيها . فاذا تم إسترداد الدين خلال الفترة المحاسبية التى تم إعدامه فيها ، فأن المعالجة المحاسبية السليمة تكون كالآتى :

---

(١) من المعالجات المحاسبية المستقرة إقفال حساب الديون المعدومة فى حساب الأرباح والخسائر ، ثم تعديل رصيد مخصص الديون المشكوك فيها بالمقدار المطلوب عن طريق حساب الأرباح والخسائر . غير أن هذه المعالجات غير منطقية ولا تتفق وقاعدة المقابلة السليمة للايرادات والمصروفات فى ظل إفتراض إستقلال الفترات المحاسبية .

٧٩٠		من حـ/ العملاء ـ العميل عوضين	تاريخ الاسترداد
	٩٧٠	الى حـ/ الديون المعدومة	
		الغاء إعدام دين عوضين	
٧٩٠		من حـ/ النقدية	تاريخ الاسترداد
	٧٩٠	من حـ/ العملاء ـ العميل عوضين	
		إثبات تحصيل الرصيد المستحق على عوضين	

أما إذا تم استرداد الدين المعدوم فى فترة محاسبية لاحقه لتلك التى تم إعدامه فيها ، فأن حساب الديون المعدومة يكون قد تم إقفاله فى حساب المخصص للفترة التى تم إعدام الدين فيها ، وتصبح المعالجة المحاسبية المقبولة (وإن كانت ليست بالأفضل ولكنها الأيسر على هذا المستوى المبدئى من الدراسة) كالآتى:

٧٩٠		من حـ/ العملاء ـ العميل عوضين	تاريخ الاسترداد
	٧٩٠	الى حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها	
		إلغاء اعدام دين عوضين الذى تم فى الفترة السابقة	
٧٩٠		من حـ/ النقدية	تاريخ الاسترداد
	٧٩٠	الى حـ/ العملاء ـ العميل عوضين	
		اثبات تحصيل الرصيد المستحق على عوضين	

كما قد تقوم الوحدة المحاسبية فى بعض الأحيان بالمغالاة فى تقدير قيمة الديون المشكوك فيها مما يؤدى، الى تكوين مخصص بمبالغ تزيد عن اللازم فى فترات محاسبية معينة ، ثم تكتشف الوحدة المحاسبية ذلك فى فترات محاسبية تالية . فلو فرضنا مثلاً أن رصيد مخصص الديون فى ١/١/٨٠ فى دفاتر منشأة التجارة ظهر بمبلغ ٥٦٠٠

جنيه ، وبلغت الديون المعدومة خلال العام ١٣٥٠ جنيه ، وبلغ رصيد العملاء فى ٨٠/١٢/٣١ بمبلغ ٢٤٥٠٠ جنيه وتتبع المنشأة طريقة تكوين مخصص للديون بما يعادل ٥٪ من أرصدة العملاء . فى هذه الحالة يصبح الرصيد المطلوب فى ٨٠/١٢/٣١ هو ١٢٢٥ جنيه (٢٤٥٠٠ × $\frac{٥}{١٠٠}$) ، بينما الرصيد الظاهر بالمخصص بعد تحميله بما تم إعدامه من ديون فى عام ١٩٨٠ هو ٤٢٥٠ جنيه (٥٦٠٠ ١٣٥٠) . ويلزم فى هذه الحالة تخفيض رصيد المخصص (هله مدينا) بمبلغ ٣٠٢٥ جنيه ليصبح الرصيد ١٢٢٥ جنيه . والمعالجة السليمة لذلك هى أن يجعل حساب المخصص مدينا وحساب الأرباح المحجوزة دائنا بمبلغ ٣٠٢٥ جنيه. ويمكن بدلا من حساب الارباح المحجوزة جعل حساب أرباح سنوات سابقة دائنا ، حيث يقفل هذا الحساب فى حساب الارباح والخسائر لسنة ١٩٨٠ بهذا الاسم. وبالرغم من ذلك فمن المعالجات المحاسبية الشائعة جعل حساب المخصص مدينا وحساب الأرباح والخسائر دائنا بالمبلغ (وهو ٣٠٢٥ جنيه فى المثال الجارى) .

٤ – ١ – ٤ – القيمة الأسمية لأرصدة العملاء والمدينين والقيمة الحالية لها ومخصص الخصم النقدى المسموح به :

القيمة الاسمية لأرصدة العملاء والمدينين هى القيمة المنتظر أن تتحصل فى تواريخ إستحقاقها اللاحقة ، أما القيمة الحالية لهذه الارصدة فهى النقدية التى يمكن الحصول عليها فى حاضر تاريخ إعداد الميزانية من هذه الأرصدة لو تم تحويلها جميعا الى نقدية فى ذلك التاريخ . وتختلف القيمتان بمقدار الفائدة على هذه الارصدة منذ تاريخ الميزانية حتى تاريخ الاستحقاق أو التحصيل الفعلى لها. والواقع أن القيمة السليمة لأرصدة العملاء والمدينين فى تاريخ الميزانية هى قيمتها الحالية وليس قيمتها الاسمية .غير أن العرف المحاسبي قد جرى علي اظهار هذه الأرصدة

بقيمتها الاسمية بعد خصم المقدار المشكوك فى تحصيله منها فى صورة مخصص الديون المشكوك فيها . هذا ولن نجادل فى هذا الموضوع على هذا المستوى المبدئى من الدراسة .

وإذا كانت سياسة البيع الآجل التى تتبعها المنشأة تقضى بمنح العملاء خصماً نقدياً مقابل تعجيل الدفع عن تاريخ الاستحقاق ، فأن رصيد العملاء فى تاريخ الميزانية لايظهر ماسوف يتم تحصيله فعلا حتى بأستبعاد الديون المشكوك فى تحصيلها إذا كان بعض العملاء مازال أمامه فرصة الاستفادة من الخصم النقدى . وقد ترغب المنشأة أو الوحدة المحاسبية فى ظل هذه الظروف فى إظهار رصيد العملاء بالمقدار النقدى المتوقع تحصيله فعلا فى المستقبل ، الأمر الذى يوجب تكوين مخصص للخصم النقدى المسموح به . وعادة مايكون هذا المخصص لنسبة من الديون الجيدة التى يتوقع أن تستفيد من هذا الخصم . فلو بلغ رصيد العملاء لمنشأة رشيد فى ٧٩/١٢/٣١ مثلا ٢٤٠٠٠ جنيه منها ٧٥٪ ديون جيدة ، ومن هذه الديون الجيدة ينتظر أن يستفيد ١٠٪ بخصم نقدى مسموح به بواقع ١٪ فأن مقدار المخصص يتحدد كالآتى :

$$٢٤٠٠٠ \times \frac{٧٥}{١٠٠} \times \frac{١٠}{١٠٠} \times \frac{١}{١٠٠} = ١٨٠ \text{ جنيه}$$

ويتم تكوين المخصص بالقيد التالى :

١٨٠		من حـ/ الخصم النقدى المسموح به	٧٩/١٢/٣١
	١٨٠	الى حـ/ مخصص الخصم النقدى المسموح به	

ويقفل حساب الخصم النقدى المسموح به فى حساب الأرباح والخسائر ، بينما يطرح مخصص الخصم النقدي من أرصدة العملاء طرحا شكليا فى الميزانية العمومية .

وعندما يقوم هؤلاء العملاء بالسداد المبكر فى السنة المالية التالية ويستفيدون من الخصم فأن قيد التحصيل يكون كالآتى :

١٦٢٠		من مذكورين :		
		ح/ النقدية	١٩٨٠/١/٥ مثلا	
١٨٠		ح/ مخصص الخصم النقدى المسموح به		
	١٨٠٠	الى ح/ العملاء		

ولاشك أن هذه المعالجة تنطوى على عيوب جوهرية أهمها أن الخصم النقدى الذى كون له المخصص تحملت به فترة محاسبية لم تستفيد من تعجيل الدفع الذى تم فى الفترة المحاسبية التالية (١).

٤ - ب . جرد وتسوية أوراق القبض ومخصص قطع أوراق القبض :

يتم التحقق من وجود أوراق القبض عن طريق جرد هذه الأوراق أو التحقق من المستندات الدالة على وجودها إذا لم تقع فى حيازة المنشأة . وينطوى حساب أوراق القبض الذى يظهر رصيده فى الميزانية على أوراق القبض المحتفظ بها فى خزائن المنشأة للتحصيل ، وعلى تلك المودعه فى البنك للتحصيل ، وعلى تلك المودعة فى البنك برسم التأمين . أما أوراق القبض المقطوعة أو المحولة للغير فهى ليست

(١) تقتضى المعالجة السليمة حساب المخصص على المدة المنقضية حتى تاريخ نهاية السنة المالية من مدة السماح المقررة للحصول على الخصم بالنسبة لجميع أرصدة العملاء التى لم تنتهى مدة السماح المقررة لحصولهم على الخصم . ويتطلب ذلك عمليات حسابية كثيرة ومعقدة تتأتى من ضرورة تحليل رصيد كل عميل وتحديد الفواتير التى لم تنقضى عليها مدة السماح بعد وحساب الخصم عن المدة المنقضية ولذلك يفضل عدم تكوين هذا المخصص فى الأصل.

ملكا للمنشأة وأن كانت مسئوليتها قائمة فى حالة عدم تحصيل هذه الأوراق فى تواريخ استحقاقها .

أما قيمة أوراق القبض الواجب ظهورها فى الميزانية فهى تتوقف على عاملين : الأول هو مدى الثقة فى تحصيل القيمة الاسمية لهذه الأوراق فى تواريخ إستحقاقها ، والثانى هو طول الفترة الزمنية من تاريخ الميزانية حتى تاريخ الاستحقاق . فأذا قام شك فى إمكانية تحصيل إحدى الأوراق أو بعضها لسوء المركز المالى المسحوب عليه أو المدين ، فأنه يصبح من الواجب الاحتياط لذلك بتكوين مخصص لأوراق القبض المشكوك فى تحصايها ، على نفس نمط ونهج مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها .

أما طول الفترة الزمنية بين تاريخ الميزانية وتاريخ الاستحقاق فهو يؤدى الى اختلاف القيمة الاسمية لأوراق القبض عن قيمتها النقدية الحالية فى تاريخ الميزانية . وإذا كانت المنشأة قد إعتادت على قطع أو خصم بعض أوراق القبض فى البنك للحصول على قيمتها نقدأ قبل موعد إستحقاقها ، فأنه قياسا على ذلك يمكن القول بأمكانية تكوين مخصص لقطع أو أو خصم أوراق القبض التى لم تقم المنشأة بقطعها فعلا فى تاريخ الميزانية . ويتم ذلك على أفتراض أن جميع أوراق القبض قد تم خصمهاوتحولت الى نقدية،وحساب فوائدومصاريف القطع وتكوين المخصص على هذا الأساس .

فإذا أفترضنا مثلا أن رصيد أوراق القبض الظاهرة فى ميزان المراجعة قد بلغ ١٢٠٠٠ جنيه يتكون من ثلاثة كمبيالات ، الأولى بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه تستحق بعد شهرين من تاريخ الميزانية والثانية بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه تستحق بعد ثلاثة شهور والثالثة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه تستحق بعد أربعة شهور ، وكان معدل الخصم والمصاريف ١٢٪ سنويا ، فأن مخصص القطع يتم حسابه كالآتى :

الكمبيالة الأولى : ٥٠٠٠ × $\frac{١٢}{١٠٠}$ × $\frac{٢}{١٢}$ = ١٠٠ جنيه

« الثانية : ٣٠٠٠ × $\frac{١٢}{١٠٠}$ × $\frac{٣}{١٢}$ = ٩٠ جنيه

« الثالثة : ٤٠٠٠ × $\frac{١٢}{١٠٠}$ × $\frac{٤}{١٢}$ = ١٦٠ جنيه

المخصص المطلوب : ٣٥٠ جنيه

ويتم تكوين المخصص بالقيد التالى :

٣٥٠		من ح/ مصاريف خصم (قطع) أوراق قبض	١٢/٣١
	٣٥٠	الى ح/ مخصص خصم (قطع) أوراق القبض	

ويعلى رصيد مصاريف القطع بمبلغ ٣٥٠ جنيه ثم يقفل فى حساب الأرباح والخسائر. ويطرح رصيد المخصص طرحا شكليا من رصيد أوراق القبض فى الميزانية.

وعندما يتم تحصيل أوراق القبض بقيمتها الأسمية فى الفترة المحاسبية التالية ، فأن حساب المخصص يجعل مدينا وحساب الفوائد الدائنة يجعل دائنا . أما إذا خصمت هذه الأوراق أو بعضها فعلا فى الفترة المحاسبية التالية ، فأن حساب المخصص يجعل مدينا بمصاريف الخصم (القطع) وما تبقى فيه بعد ذلك بعد التحصيل الفعلى لهذه الأوراق يقفل فى حساب الفوائد الدائنة .

ويلاحظ أن تقويم أوراق القبض فى الميزانية بقيمتها الحالية (أى بخصم مخصص القطع من قيمتها الاسمية) لا يتسق مع معالجة أرصدة العملاء بقيمتها الاسمية . غير أن العرف المحاسبى قد جرى على أظهار أرصدة العملاء بقيمتها الاسمية فى كل الأحوال، وأظهار أوراق القبض بقيمتها الحالية فى بعض الأحوال .

٤ - ح- أرصدة العملاء والمدينين وأوراق القبض والارصدة الشاذة للعملاء في الميزانية :

تظهر أرصدة العملاء والمدينين وأوراق القبض في الميزانية كل في بند مستقل في مجموعة الأصول المتداولة ، ومطروح من كل منها الحسابات المعاكسة ، أي حسابات المخصصات المقابلة لكل. وإذا وجدت أرصدة شاذة لبعض العملاء ، كأن يقوم بعض العملاء بالدفع مقدما قبل استلام البضاعة أو الخدمة ، فأن هذه الأرصدة الشاذة يجب أن لا تظهر في جانب الأصول ، حيث تؤدى الى تخفيض الأرصدة المدينة للعملاء بمقدار الأرصدة الشاذة (الدائنة) وهو أمر غير سليم لسببين : الاول أن رصيد العملاء في الميزانية ان يظهر المستحقات الفعلية للمنشأة في ذمة عملائها حيث لا يجوز المقاصة بين حساب عميل وآخر إلا برضاء العميلين ، وهذا أمر مستبعد ، والثاني أن الأرصدة الشاذة للعملاء تعني مديونية المنشأة لهؤلاء الأفراد وليس العكس . وبالتالي فيجب أن تظهر الأرصدة الشاذة للعملاء في جانب الخصوم في الميزانية بين الالتزامات قصيرة الأجل.

ولتوضيح كيفية العرض في الميزانية ، نفرض أن ميزان المراجعة بعد الجرد والتسويات لمنشأة الفلاح في ٨٠/١٢/٣١ قد أظهر الارصدة التالية: عملاء ٢٧٥٠٠ جنيه ، مدينين ١١٣٥٠ جنيه ، أوراق قبض ٩٦٠٠ جنيه ، أوراق قبض برسم التحصيل ٧٤٠٠ جنيه ، مخصص قطع أوراق قبض ٣١٦ جنيه، مخصص ديون مشكوك فيها عملاء ١٤٥٠ جنيه ، مخصص ديون مشكوك فيها - مدينين ٣٥٠ جنيه ، مخصص أوراق قبض مشكوك في تحصيلها ٦٥٠ جنيه ، كما أنه بفحص ميزان مراجعة أستاذ العملاء وجد أن مجموع الارصدة الدائنة يبلغ ٣٠٥٠ جنيه. وتظهر هذه الارصدة في الميزانية العمومية على الوجه التالي :

منشأة الفلاح

الميزانية العمومية فى ١٩٨٠/١٢/٣١

الأصول					الخصوم
		الاصول الثابتة :			حقوق الملكية
		....	....	....	... ...
...		الاصول المتداولة :		....	... ...
	...	....	....		
					الالتزامات قصيرة الاجل
		٤٠٥٥٠ عملاء			
					... ...
	٣٩١٠٠	(١٤٥٠) مخصص الديون المشكوك فيها			
					... ...
		١١٣٥٠ مدينون			
				٣٠٥٠	عملاء - أرصدة دائنة
	١١٠٠٠	(٣٥٠) مخصص الديون المشكوك فيها			
		١٧٠٠٠ أوراق قبض			
		(٢١٦) مخصص قطع أوراق قبض			
	١٦٠٣٤	(٦٥٠) مخصص أوراق قبض مشكوك فيها			

٥ - حسابات الايرادات المستحقة :

تكتسب الايرادات بقيام المنشأة بأتاحة أصولها أوخدماتها للغير وأداء هذه الاصول أوهذه الخدمات لهؤلاء الغير . فالمنشأة عندما تبيع البضاعة لعملائها وتسلمها اليهم فهى تكتسب الايرادات الناتجة عن المبيعات بمجرد تسليم البضاعة المباعة وفقا لشروط التسليم ، وبصرف النظر عن تحصيل القيمة من العملاء . كما أن قيام المنشأة بتقديم الخدمات (صيانة وإصلاحات مثلا) لعملائها فانها تكتسب الايرادات

المترتبة على هذه الخدمات بمجرد إنجاز الأداء ، بصرف النظر عن توقيت تحصيل قيمة الخدمة من هؤلاء العملاء .وإذا قامت المنشأة بتأجير أحد ممتلكاتها (أراضى أو مبانى مثلا) للغير فهى توفر لهؤلاء الغير خدمات هذه الأصول وتكتسب المنشأة الإيرادات الناتجة عن قيمة هذه الخدمات بمجرد حصول الغير عليها بصرف النظر عن تاريخ تحصيل هذه القيمة . وتسمى المحاسبة على هذا الأساس والمحاسبة على أساس الاستحقاق ، ، والتى بمقتضاها يتم تسجيل الايرادات فى الدفاتر عند اكتسابها بأداء المقابل ويتم تسجيل المصروفات فى الدفاتر بمجرد الحصول على الخدمة المقابلة أو استنفاد الأصل أو خدماته بصرف النظر عن سداد القيمة .ويتم المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات فى ظل أساس الاستحقاق بمقابلة الايرادات التى يتم اكتسابها خلال الفترة المحاسبية بصرف النظر عن تحصيلها بالمصروفات الخاصة بنفس الفترة وبصرف النظر عن سدادها أو عدم سدادها .

ويقابل أساس الاستحقاق المحاسبى فى المنشآت التجارية والصناعية بالأساس النقدى فى المشروعات والمكاتب المهنية(مكتب محاسبة ،مكتب محامى، عياده طبيب ، مكتب مهندس ... الخ) .

ويقوم الأساس النقدى على أن الايرادات التى تخص الفترة المحاسبية هى تلك التى تتحقق بالتحصيل ، بصرف النظر عن توقيت اكتسابها ، والمصروفات التى تخص الفترة هى تلك التى تسدد فعلا بصرف النظر عن توقيت الاستفادة منها .أى أن الايرادات هى الايرادات النقدية والمصروفات هى المصروفات النقـــدية بالاضافة إلى أهلاك الاصول الثابتة فى بعض الحالات .

ويؤدى أتباع أساس الاستحقاق المحاسبى إلى نشأة حسابات المقدمات والمستحقات فيما يتعلق بالايرادات والمصروفات ، ورغم أن المصروفات المقدمة تعتبر من الأصول المتداولة إلا أنها لا تعتبر من الأصول النقدية ، لأنها لا تمثل

إستحقاقا نقديا ولكنها تمثل قيمة خدمات ينتظر أن يتم الحصول عليها فى صورة غير نقدية فى المستقبل ، أما الايرادات المستحقة فهى وبالاضافة لأنها من الأصول المتداولة تعتبر من الأصول النقدية لأنها تمثل إستحقاقا نقديا ينتظر تحصيل قيمته نقداً فى المستقبل . وبالعكس من ذلك ، فالمصروفات المستحقة وهى من الالتزامات تعتبر التزاما نقديا ، والايرادات المقدمة وهى أيضا من الالتزامات إلا أنها لاتمثل التزاما نقديا ، وإنما التزاما بأداء خدمات أو توريد أصول فى المستقبل . وتتناول الايرادات المستحقة بصفتها من الأصول النقدية فى هذا البند على أن تتناول باقى المستحقات والمقدمات فى فصل لاحق .

ومن أمثلة الايرادات المستحقة العمولات والاتعاب المستحقه عن خدمات مؤداة للغير ولم تتحصل قيمتها بعد ، الفوائد الدائنة المكتسبة على الأقراض قصير وطويل الأجل للغير أو على الاستثمارات فى سندات حكومية ولم تتحصل بعد ، الايجارات الدائنة التى لم تتحصل بعد ، وأرباح الاستثمارات فى شركات أخرى والتى تقرر توزيعها ولكنها لم تصرف بعد .

ويتم التحقق من الوجود والملكية بالتحقق من أداء الخدمة أو وجود وملكية الأصل الذى يدر هذه الايرادات . أما التحقق من القيمة فيتم بالرجوع لشروط الاتفاق فيما يتعلق باداء الخدمة أو بشروط التعاقد فيما يتعلق بالايرادات الناتجة عن أصول .

ولنفرض مثلا أن تقصى هذه الحقائق لشركة التجارة العالمية فى ٧٩/١٢/٣١ أظهر الآتى :

١ ـ قامت الشركة بأداء خدمات استشارية لبعض المصدرين نظير أتعاب متفق عليها تبلغ ٦٠٠٠ جنيه لم تتحصل بعد ، وقد انتهت الشركة من تقديم $\frac{٣}{٤}$ الخدمة المتفق عليها حتى ١٩٧٩/١٢/٣١.

٢ - تبلغ الاستثمارات فى سندات حكومية ١٠٠٠٠٠ جنيه بفائدة نصف سنوية بواقع ٦ ٪ سنويا تتحصل فى ٤/١ وفى ١٠/١ من كل سنة .

٣ - تمتلك الشركة ١٠٠٠ سهم من أسهم بنك مصر ايران وقد أعلن البنك توزيع أرباح بواقع ٥ جنيه للسهم عن سنة ١٩٧٩ غير أن التوزيعات لم تصرف للمساهمين حتى ٧٩/١٢/٣١ .

٤ - للشركة وديعة ثابتة فى بنك الاسكندرية لمدة ثلاثة شهور تتجدد تلقائيا بسعر فائدة ١٢ ٪ سنويا ، وقد كان تاريخ آخر تجديد للوديعة هو ٧٩/١١/١ ، وتبلغ قيمة الوديعة ٢٤٠٠٠ جنيه .

ويتم تسوية هذه الايرادات تطبيقا لأساس الاستحقاق المحاسبى ، وتحقيقا للمقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات ، واظهاراً وافصاحا عن المركز المالى للشركة فى صورة سليمة باجراء قيود التسوية التالية :

٤٥٠٠		من حـ/ أتعاب الخدمات الاستشارية المستحقة	٧٩/١٢/٣١
	٤٥٠٠	الى حـ/ إيرادات الخدمات الاستشارية	
		قيمة أتعاب الخدمات المنجزة بواقع ٣/٤ قيمة الخدمات المتفق عليها	
١٥٠٠		من حـ/ الفوائد الدائنة المستحقة	٧٩/١٢/٣١
	١٥٠٠	الى حـ/ الفوائد الدائنة	
		الفائدة على سندات الحكومة لمدة ثلاثة أشهر من ١٠/١ حتى ١٩٧٩/١٢/٣١ بمعدل ٦ ٪ سنويا	
		$١٠٠٠٠٠ \times \frac{٦}{١٠٠} \times \frac{٣}{١٢}$	
٥٠٠٠		من حـ/ توزيعات الأرباح المستحقة لنا	٧٩/١٢/٣١
	٥٠٠٠	الى حـ/ أرباح الاستثمارات فى أسهم بنك مصر ايران	
		اثبات اعلان توزيع أرباح بواقع ٥ جنيه للسهم على ١٠٠٠ سهم مملوكة لنا	

٤٨٠		من حـ/ الفوائد الدائنة المستحقة	٧٩/١٢/٢١
	٤٨٠	الى حـ/ الفوائد الدائنة	

الفوائد المستحقة على الوديعة الثابتة لمدة شهرين

$$٢٤٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٢}{١٢}$$

وترحل هذه القيود لحسابات الأستاذ ، ثم تقفل حسابات ايرادات الخدمات الاستشارية والفوائد الدائنة ، وأرباح استثمارات فى أسهم بنك مصر ايران فى حساب الأرباح والخسائر بين الايرادات المتنوعة . أما حسابات الايرادات المستحقة وهى : أتعاب الخدمات الاستشارية المستحقة ، والفوائد الدائنة المستحقة، وتوزيعات الأرباح المستحقة لنا ، فتظهر فى الأصول المتداولة فى الميزانية العمومية .

٦ ـ حسابات الاقراض قصيرة الأجل وطويل الأجل :

الاقراض قصير الأجل هو المبالغ النقدية الممنوحة للغير ، والتى عادة ماتكون مقابل الحصول على فوائد معينة ، والتى يحق للوحدة المحاسبية استردادها خلال سنة . وقد تكون هذه القروض للغير مضمونة أو غير مضمونة كما سيرد فى دراسات لاحقة . والاقراض طويل الأجل هى قروض تمنحها الوحدة المحاسبية للغير ، عادة ماتحمل سعر فائدة متفق عليه ، وتستحق دفعة واحدة بعد انقضاء مدة تزيد عن سنة مالية ، أو تستحق على دفعات على مدار عدة سنوات مالية عادة ما تتراوح بين خمس وعشر سنوات . ويعتبر اقراضا طويل الأجل ، الاستثمارات فى سندات حكومية ، أو فى سندات وحدات محاسبية أخرى .

ويعتبر الاقراض قصير الأجل وطويل الأجل بما فيه من استثمارات فى

سندات حكومية أو غير حكومية من الأصول النقدية . لأن المبلغ المستحق للوحدة المحاسبية فى تاريخ الاستحقاق يتحدد بعدد وحدات نقدية عادة ماتساوى القيمة الأسمية للقرض . ويعتبر الاقراض قصير الأجل ، وما يستحق من أقساط الاقراض طويل الأجل خلال السنة المالية من الأصول المتداولة . أما الاقراض طويل الأجل فيما عدا مايستحق منه من أقساط خلال السنة المالية (المقبلة) من الأصول طويلة الأجل .

ويتم التحقق من وجود وملكية حسابات الأقراض عموما بالرجوع إلى عقد كل قرض والتحقق من دائنية الوحدة المحاسبية فيه ووجود المدين . أما التحقق من القيمة فيستلزم التحقق من يسار المدين وقدرته على الدفع فى تاريخ الاستحقاق . كما قد يلزم فى بعض الأحيان فى حالة الاستثمار فى سندات حكومية أو فى سندات وحدات أخرى تكوين مخصص لهبوط أسعار هذه الاستثمارات، إذا كان سعر تداولها فى سوق الأوراق المالية يقل عن قيمتها الأسمية الظاهرة فى الدفاتر تطبيقا لقاعدة الحيطة والحذر . ويتم تكوين المخصص بالقيد التالى :

× × ×	من حـ/ خسائر هبوط أسعار السندات	١٢/٢١ -
× × ×	إلى حـ/ مخصص هبوط أسعار السندات	

ويقفل حساب خسائر هبوط الأسعار فى حساب الأرباح والخسائر، ويظهر رصيد حساب المخصص مطروحا طرحا شكليا من حساب الاستثمارات فى سندات فى جانب الاصول فى الميزانية .

ويلزم عند جرد حسابات الاقراض طويل الاجل وقصير الاجل التحقق من حساب الفوائد الدائنة المستحق عليها حتى نهاية السنة المالية ، بالاضافة إلى التحقق من تحصيل الفوائد فى تواريخ استحقاقها .

فإذا وجد مثلا من بين أرصدة ميزان المراجعة لشركة التجارة العمالية

فى ١٩٨٠/٦/٣٠ تاريخ نهاية السنة المالية ما يلى : قرض قصير الأجل لشركة عبد التواب ١٠٠٠٠ جنيه، استثمارات فى سندات تنمية ٨٪ مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه، قرض طويل الأجل لشركة توزيع المواد الغذائية بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه، وبالرجوع إلى عقد القرض الخاص بشركة عبد التواب وجد ان القرض لمدة سنة تبدأ من ١٩٨٠/٣/١ بفائدة سنوية ١٢ ٪ تستحق دفعة واحدة مع تاريخ استحقاق القرض . وبالرجوع إلى شروط إصدار سندات التنمية وجد أنها أصدرت فى ١٩٧٦/١/١ ولمدة ٢٠ سنة وتسدد عليها الفوائد نصف سنويا فى ٩/٣٠ وفى ٣/٣١ من كل سنة ، كما وجد أن الشركة أشترتها فى تاريخ الاصدار. وبالرجوع إلى عقد قرض شركة توزيع المواد الغذائية وجد أن القرض قد منح فى ١٩٨٠/١/١٦ بفائدة بسيطة ١١ ٪ سنويا ، ويسدد على ثلاث دفعات متساوية كل بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه مضافا اليها الفوائد فى ٨١/١/١٥، ٨٢/١/١٥، ٨٣/١/١٥ . وقد وجد فى ٨٠/٦/٣٠ أن سعر سند التنمية الذى تبلغ قيمته الأسمية ١٠٠ جنيه يبلغ فى بورصة الأوراق المالية ٨٩ جنيه . وتلزم القيود التالية لتسوية الفوائد الدائنة وتكوين مخصص لهبوط أسعار السندات الحكومية والتمييز بين الأصول المتداولة والأصول طويلة الأجل فى الميزانية .

أولا : تسوية الفوائد الدائنة والفوائد الدائنة المستحقة :

١ — الفائدة المستحقة على قرض شركة عبد التواب   مليم جنيه

$$١٠٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٤}{١٢} = — ٤٠٠ر$$

٢ — الفائدة المستحقة على قرض شركة توزيع المواد الغذائية .

$$١٥٠٠٠ \times \frac{١١}{١٠٠} \times \frac{٥ر٥}{١٢} = ٧٥٦ر٢٥٠$$

٣ ــ الفائدة المستحقة على سندات التنمية .

$$٤٠٠٠٠ \times \frac{٨}{١٠٠} \times \frac{٣}{١٢} = \text{—} ٨٠٠ر$$

جملة الفوائد الدائنة المستحقة	١٩٥٦ر٢٥٠

ويتم إثبات التسوية بالقيد التالى :

١٩٥٦ر٨٥٠		من حـ/ الفوائد الدائنة المستحقة (أصل)	١٩٨٠/٦/٣٠
	١٩٥٦ر٢٥٠	الى حـ/ الفوائد الدائنة (إيراد)	

ثانيا : تكوين مخصص لهبوط أسعار سندات التنمية :

عدد السندات ٤٠٠٠٠ ÷ ١٠٠ = ٤٠٠ سندا

القيمة الأسمية ٤٠٠ × ١٠٠ = ٤٠٠٠٠ جنيه

القيمة السوقية ٤٠٠ × ٨٩ = ٣٥٦٠٠ »

المخصص المطلوب ٤٤٠٠ »

ويتم إثبات تكوين المخصص بالقيد التالى :

ـــر٤٤٠٠		من حـ/ خسائر هبوط أسعار سندات التنمية	٦/٣٠
	ـ ر٤٤٠٠	الى حـ/ مخصص هبوط أسعار سندات	

ثالثا : العرض فى الميزانية :

تظهر سندات التنمية بين الأصول طويلة الأجل فى الميزانية كالآتى :

٤٠٠٠٠ سندات تنمية ٨ ٪

٤٤٠٠ ـــ مخصص هبوط أسعار

٣٥٦٠٠ ــــــ

ويظهر ١٠٠٠٠ من قرض شركة توزيع المواد الغذائية كبند أخير في الأصول طويلة الأجل سابقا للأصول المتداولة . ويظهر مبلغ ٥٠٠٠ جنيه من هذا القرض، بالاضافة إلى قرض شركة عبد التواب في الأصول المتداولة .

اسئلة وتمارين على الفصل الثانى عشر

أولا : الاسئلة :

١ — ما هى أهم الصفات التى تتميز بها الأصول النقدية عن الأصول غير النقدية ؟

٢ — لماذا تعتبر الايرادات المستحقة من الاصول النقدية بينما لا تعتبر المصروفات المقدمة من هذه الاصول بالرغم من أن كلاهما يعتبر عادة من الاصول المتداولة ؟

٣ — ما هو المقصود بالجرد وبالتسويات الجردية للأصول عموما ، وللأصول النقدية خصوصا ؟

٤ — ما هى أهم أهداف نظام الضبط والرقابة الداخليـة ، ومتى تتحقق ؟

٥ — علل فيما لا يزيد عن ثلاثة سطور خطأ أو صواب كل من العبارات التـالية :

أ — الاصول النقدية هى تلك التى تتحول إلى نقدية خلال فترة محاسبية أو دورة عمليات أيهما أكبر .

ب — يقتضى تطبيق قاعدة الحيطة والحذر أن يتم تكوين مخصصا لقطع أوراق القبض .

جـ — تتحقق المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات فى ظل أساس الاستحقاق المحاسبي بأقفال كل الايرادات المحصلة والمستحقة وكل المصروفات المسددة

والمستحقة فى الحساب الختامى بصرف النظر عن تواريخ استحقاق الايرادات والمصروفات .

د — تمثل الديون المعدومة خسائر محققة بينما تمثل الديون المشكوك فيها خسائر محتمله ، ومن الضرورى أن يقفل كلاهما فى حساب الأرباح والخسائر تطبيقا لأساس الاستحقاق المحاسبى .

هـ — إذا اختلف رصيد كشف حساب البنك عن الرصيد الظاهر فى الدفاتر فأن الفرق يجب أن ينحصر فى الشيكات الصادرة ولم تقدم للبنك للتحصيل أو فى الشيكات المودعة فى البنك التحصيل ولم تتحصل بعد .

و — يجب أن تظهر أوراق القبض المخصومة فعلا بين الأصول فى الميزانية مصروحا منها مصاريف الخصم (القطع) حتى يظهر المركز المالى بصورة سليمة .

٦ — تكلم بأختصار عن أهم مقومات نظام الضبط والرقابه الداخلية للنقدية

ثانيا التمارين :

التمرين الأول :

يقوم عبد التواب الأحدب بمهمة أمين صندوق السلفة المستديمة فى شركة الضحى التجارية . وفى ١٩٨٠/١/٢ تسلم شيكا لأمره مسحوبا على بنك الإسكندرية بمبلغ ١٠٠ جنيه توجه إلى البنك وقام بتحصيله فى تاريخه . وقد بلغت مصاريف الانتقال لزوم تحصيل الشيك ٢٥ قرشا . وفيما يلى العمليات التى قام بها عبد التواب خلال شهر يناير .

مليم جنيه

١/٣ — اشترى طوابع بريد ودمغة بمبلغ ١١٫٢٥٠

مليم جنيه

١/٦ — مصاريف انتقال مندوب المشتريات من والى المنطقة الجمركية ٢٫٣٠٠

١/٧ - دفع إلى السيدة / الهام حرم صاحب الشركة مبلغ ١٠ جنيه لتدفع أجرة التاكسى الذى أوصلها إلى مقر الشركة لزيارة زوجها .

مليم جنيه

١/١٢ - سدد فاتورة أدوات كتابية ومطبوعات بمبلغ ٢٥٫٧٥٠

١/١٧ - دفع مبلغ ٣ جنيه إكرامية لعامل صيانة المصاعد بناء على أمر المدير المالى

مليم جنيه

١/٢٥ - سدد ١٥٫٥٠٠ ثمن ثلاث شكاير أسمنت لزوم أصلاح بعض الشقوق فى سقف إدارة الحسابات .

مليم جنيه

١/٢٨ - سدد فاتورة الأهرام بمبلغ ١٨٫٥٠٠ مقابل نعى إدارة الشركة فى وفاة والدة صراف الخزينة العمومية .

١/٣١ - قدم كشف مصروفاته واستعاض السلفة .

المطلوب : إجراء القيود اللازمة لإثبات ما تقدم فى الدفاتر وإستعاضة السلفة

التمرين الثانى :

تتبع شركة الانفتاح التجارية عادة إيداع جميع متحصلاتها فى حساب جارى فى بنك أبو ظبى، وتتم جميع مدفوعاتها بشيكات مسحوبة على هذا البنك . وفى ١٩٨٠/١٠/٣١ بعد تمام إثبات وترحيل جميع المعاملات النقدية بلغ رصيد

مليم جنيه

الحساب الجارى فى البنك فى دفاتر الشركة مبلغ ٤٤٠٫٥٠٠ وبتفحص مذكرة التسوية فى ٩/٣٠ وكشف حساب البنك وحساب الحساب الجارى بالدفاتر، وجد ما يلى :

١ — ظهر فى مذكرة التسوية فى ٩/٣٠ شيكان لم يقدما للصرف وبيانهما :

مليم جنيه

شيك رقم ٢٢٧١٦ بتاريخ ٩/١٧ بمبلغ ١٥٢٫٥٠٠ ، وشيك رقم ٢٢٧٢٤

مليم جنيه

بتاريخ ٩/٢٣ . بمبلغ ١٧٩٫٢٠٠ . وقد ورد الشيك رقم ٢٢٧١٦ فى كشف الحساب عن شهر أكتوبر .

٢ — وجد أن الشيك رقم ٢٢٧٥٣ بتاريخ ٨٠/١٠/٥ قد ورد فى كشف حساب البنك بمبلغ ٥٦٩ جنيه بينما ظهر فى الدفاتر بمبلغ ٥٩٦ جنيه وبالرجوع لمستند الصرف وجد أن المبلغ الصحيح هو كما ورد فى كشف حساب البنك .

مليم جنيه

٣ — وجد أن الشيكين : رقم ٢٢٧٦٤ بتاريخ ١٦ / ١٠ بمبلغ ٧١٫٥٠٠

مليم جنيه

ورقم ٢٢٧٧١ بتاريخ ٨٠/١٠/٢٣ بمبلغ ٢٠٦٫٥٠٠ والمسحوبان لأمر موردين لم يردا فى كشف حساب البنك .

٤ — ورد مع كشف الحساب ثلاثة أشعارات كالآتى :

أ — أشعار خصم بمبلغ ١٢٠ جنيه قيمة قسط بوليصة تأمين مستحق فى ٨٠/١٠/٢٧ طبقاً لتعليمات شركة الانفتاح للبنك .

مليم جنيه

ب — أشعار خصم بمبلغ ٦٫٥٠٠ ، قيمة مصاريف البنك ومصاريف كشف الحساب .

جـ — أشعار إضافة بمبلغ ٤٩٤ جنيه صافى حصيلة كمبيالة مودعة لدى البنك للتحصيل بمبلغ ٥٠٠ جنيه تستحق فى ٨٠/١٠/٢٩ .

٥ — تم إيداع متحصلات يوم ١٠/٣١ فى خزينة الخدمة المسائية فى البنك وبلغت ٦١١ جنيه ، وكان قد تم إرسالى كشف الحساب .

المطلوب : إعداد مذكرة التسوية عن شهر أكتوبر وإثبات ما يترتب عليها من قيود دفترية .

التمرين الثالث :

ظهر فى مذكرة تسوية الحساب الجارى ببنك بورسعيد عن شهر يونيو ١٩٨٠ لشركة الدلتا التجارية شيكان لم يتقدما للصرف ، الأول رقم ١٨٢٠ بمبلغ ٣٣٠ جنيه بتاريخ ٨٠/٥/٣ والثانى رقم ١٨٢٧ بمبلغ ٤٨٠ جنيه بتاريخ ٨٠/٦/٧ . وفيما يلى بعض البيانات اللازمة لأجراء التسوية عن شهر يوليو .

بنك بورسعيد ـ كشف حساب شركة الدلتا التجارية

عن الفترة من ١٩٨٠/٧/١ حتى ١٩٨٠/٧/٣١

تاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد
		مليم جنيه	مليم جنيه	مليم جنيه
١٩٨٠/٧/١	رصيــد			٤٢٨٦ر ـــ
٧/٢	شيك رقم ١٨٢٧	٤٨٠ر ـــ		٣٨٠٦ر
٧/٣	شيك رقم ١٨٤٠	٤١٠ر ـــ		٣٣٩٦ر ـــ
	ح.أ. ٣١٦		٦٣٠ر ـــ	٤٠٢٦ر ـــ
٧/٧	شيك رقم ١٨٤١	٩٧٠ر ـــ		٣٠٥٦ر ـــ
٧/٩	ح.أ. رقم ٣١٧		١٤٤٠ر ـــ	٤٤٩٦ر ـــ
٧/١٣	شيك رقم ١٨٤٢	٣٨٠ر ـــ		٤١١٦ر ـــ
٧/١٥	شيك رقم ١٨٤٣	٧٨٠ر ـــ		٣٣٣٦ر ـــ
٧/١٩	ح.أ. رقم ٣١٨		١٥٤٠ر ـــ	٤٨٧٦ر ـــ
٧/٢٣	شيك رقم ١٨٤٥	١٠٨٠ر ـــ		٣٧٩٦ر ـــ
٧/٢٦	ح.أ. رقم ٣١٩		١٣٣٠ر ـــ	٥١٢٦ر ـــ
٧/٢٧	صافى كمبيالة		٧٩٦ر ـــ	٥٩٢٢ر ـــ
٧/٢٨	شيك رقم ١٨ ٦	٤٢٠ر ـــ		٥٥٠٢ر ـــ
٧/٣١	شيك مرتد لعدم التحصيل	٢٣٠ر ـــ		٥٢٧٢ر ـــ
	مصاريف	١٠ر ـــ		٥٢٦٢ر ـــ

بيانات من يومية المقبوضات

تاريخ		بنك بورسعيد ملم جنيه
٧/٢		٦٢٠ ر
٧/٨		١٤٤٠ ر ــ
٧/١٨		١٥٤٠ ر ــ
٧/٢٥		١١٢٠ ر ــ
٧/٣١		٤٤٠ ر ــ
		٥٢٨٠ ر ــ

بيانات من سجل الشيكات

شيك رقم	بنك بورسعيد ملم جنيه
١٨٤٠	٤١٠ ر ــ
١٨٤١	٩٧٠ ر ــ
١٨٤٢	٢٠٠ ر ــ
١٨٤٣	٧٨٠ ر ــ
١٨٤٤	١٧٠ ر ــ
١٨٤٥	١٠٨٠ ر ــ
١٨٤٦	٤٢٠ ر ــ
١٨٤٧	٢١٠
	٤٢٤٠ ر ــ

ح/ بنك بورسعيد (بالأستاذ العام)

منه　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　له

ملم جنيه			ملم جنيه		
٣٤٧٦ ر ــ	رصيد	٧/١	٤٢٤٠ ر ــ	من مذكورين	٧/٣١
٥٢٨٠ ر ــ	الى مذكورين	٣١/٧	٤٦١٦ ر ــ	رصيد	٧/٣١
٨٨٥٦ ر ــ			٨٨٥٦ ر ــ		

فاذا علمت أن :أ. الشيك المرتد لعدم التحصيل بمبلغ ٢٣٠ جنيه كان مقدما

من العميل حسنين سدادا لحسابه بتاريخ ٥/٧ وأودع فى البنك للتحصيل بتاريخ ٨/٧ .

ب ـ بلغت القيمة الاسمية للكمبيالة التى حصلها البنك لحساب الشركة ٨٠٠ جنيه .

حـ ـ المبلغ الصحيح للشيك رقم ١٨٤٠ هو كما ورد بكشف البنك .

المطلوب : ١ ـ أعداد مذكرة التسوية عن شهر يوليو .

٢ ـ اجراء مايلزم من قيود دفترية كما يترتب على هذه المذكرة .

التمرين الرابع :

ظهرت المعلومات التالية بعد إتمام عمليات الجرد فى ١٩٧٩/١٢/٣١ لشركة السعادة السياحية .

١ ـ أظهر مخصص الديون المشكوك فيها فى ١٩٧٩/١/١ رصيدا بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه ، وقد تم إعدام ديون وتم إثباتها دفتريا خلال العام بمبلغ ٣٧٩٠ جنيه ، كما اكتشف أن رصيد العميل عبد الفتاح السعيد المدين بمبلغ ٢٦٦ جنيه فى ١٢/٣١ لن يمكن تحصيله لافلاس العميل دون ممتلكات ، وتقوم الشركة بحساب مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها بواقع ٢ ٪ من أرصدة العملاء .

٢ ـ ظهر من فحص مصادقات العملاء أن العميل / شركة الأمل للسياحة والذى يبلغ رصيدها المدين فى دفاتر شركة السعادة ٩٦٥٠ جنيه ، معترض على الرصيد ، ويوضح أن الرصيد الصحيح هو مبلغ ٨٩٥٠ جنيه ، وأن الفرق يمثل تذكرتى طائرة لامريكا مرتدة لشركة السعادة , وكيل طيران المغرب ـ هذا ولم تقوم شركة السعادة باثبات هذه الواقعة دفتريا .

٣ ـ بلغ رصيد العملاء فى الدفاتر كما ورد فى ميزان المراجعة قبل التسويات مبلغ ١٤١٠٦٦ جنيها .

٤ ـ بلغت الاستثمارات فى سندات الجهاد ٦ ٪ مبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه ، وتسدد

الفائدة عليها نصف سنويا فى ١/١٠/ و ١/٤ من كل عام ، كما بلغت القيمة السوقية لهذه السندات فى ٧٩/١٢/٣١ مبلغ ٢/٥٠٠ جنيه ، وقد أظهر ميزان المراجعة مخصصا لهبوط أسعار سندات الجهاد بمبلغ ١١٥٠ جنيه .

٥ ـ أظهرت مذكرة تسوية البنك عن شهر ديسمبر مايلى :عمولات ومصاريف كشف حساب ٦٫٥ جنيه ، أوراق قبض محصلة ٨٩٧ جنيه ، وقد اتضح أن القيمة الاسمية للكمبيالة التى حصلها البنك لحساب شركة السعادة تبلغ ٩٠٠جنيه وقد حصلت الورقة فى ١٩٧٩/١٢/٣١ .

٦ ـ بلغ رصيد أوراق القبض فى ميزان المراجعة ٢٢٩٠٠ جنيه بالقيمة الاسمية ، بينما تبلغ قيمة هذه الاوراق اذا خصمت فى البنك ٢١٢١٠ جنيه. كما أن هناك كمبيالة بمبلغ ٦٠٠ جنيه مشكوك فى تحصيل نصف قيمتها ، وتستحق السداد فى ١٩٨٠/١/١٥ . ولم يظهر رصيد لمخصص خصم أوراق القبض فى ميزان المراجعة .

المطلوب : (١) إجراء قيود اليومية اللازمة لتسوية وإثبات ماتقدم.

(٢) تصوير مايلزم من حسابات ،وإعداد ميزان المراجعة الجزئى بعدالتسويات.

التمرين الخامس :

تقوم شركة السمر التجاريه بحساب مخصص الديون المشكوك فيها عن مبيعات العام بنسبة ١ ٪ من صافى قيمة المبيعات الآجلة . وقد أظهرت أرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات فى ١٩٨٠/٦/٣٠ من بين ما أظهرت الأرصدة التالية: إجمالى المبيعات ٣١٥٦٠٠ جنيه ، مردودات مبيعات ١١١٢٥ جنيه،مسموحات مبيعات ٣٦٥ جنيه ، خصم نقدى مسموح به ٢١١٠ جنيه ، عملاء ٥٢٢١٥جنيه، مخصص ديون مشكوك فيها ٤٤١٥ جنيه ، ديون معدومة ٣١١٠ جنيه ، أوراق قبض ٢٢٧٠٠ جنيه،أوراق قبض برسم التحصيل ١١٣٠٠ جنيه،مصاريف تحصيل

أوراق قبض ٢١٥ جنيه ، إيجار دائن مقدم ٢٤٠٠ جنيه ، إستثمارات فى أسهم البنك العربى الدولى ٢٥٢٠٠ جنيه .وقدأظهرت المعلومات الجردية فى ١٩٨٠/٦/٣٠ نهاية السنة المالية مايلى :

١ ـ ورد برد العميل عبد التواب جاهين على خطاب المصادقة أن رصيده يبلغ ٣٥١٠ جنية وليس ٣٧١٥ جنيه كما ورد بخطاب المصادقة ، وأن الفرق يمثل تخفيضات فى أسعار مشترياته خلال شهر يونيو والذى سبق أن طلبها من الشركة بتاريخ ٦/١٧ ووافقت الشركة على ذلك بصورة إشعار الإضافة المرسل للعميل بتاريخ ٨٠/٦/٢٩ .

٢ ـ تبين أن رصيد العميل حسنين حسونه والظاهر بين رصيد العملاء بمبلغ ١١١٠ جنيه ظاهر فى الدفاتر بهذه القيمة منذ ١٩٧٤/٤/٢٣ . وبالتحرى وجد أن العميل قد غادر البلاد مغادرة نهائية فى ١٩٧٥/٥/١٥ .

٣ ـ أعلن البنك العربى الدولى فى ١٩٨٠/٦/٣٠ عن توزيع أرباح بواقع ٢٠٪ على أسهم رأس المال.وسوف يتم صرف الأرباح إعتبارا من ٨٠/٧/١٥.

٤ ـ تقوم الشركة بتأجير أحد مبانيها للغير مقابل إيجار شهرى قدره ١٥٠ جنيه ، قد حصلت الشركة من المستأجر عند بدأ سريان العقد مبلغ ٢٧٠٠ جنيه .

٥ ـ تعاقدت الشركة مع شركة الواردات الغذائية على القيام بعمليات التخليص الجركى على واردات الاخيرة نظير أتعاب سنوية قدرها ١٢٠٠٠ جنيه تسدد مؤخرا كل ستة أشهر وقد بدأ سريان العقد فى ١٩٨٠/٣/١٦.

٦ ـ ورد مع كشف حساب البنك عن شهر يونيو توقف العميل سعد حسونه عن سداد الكمبيالة المسحوبة عليه بمبلغ ١٣٠٠ جنيه والمودعة بالبنك للتحصيل ، وقد قام البنك بعمل البروتستو وظهر فى كشف الحساب أن هذه المصاريف بلغت ١٣ جنيه ، كما بلغت مصاريف كشف الحساب ٧ جنيه ، وقد تبين أن العميل قد

أشهر أفلاسه وأن حصيلة بيع ممتلكاته تسدد ٥٠٪ من ديونه .

المطلوب : (١) إجراء قيود اليومية اللازمة لأثبات ماتقدم .

(٢) إعداد ميزان المراجعة الجزئى بعد التسويات ، وأظهار الأرصدة الظاهرة فيه فى الأماكن الملائمة فى الحسابات الختامية عن السنة والميزانية فى ١٩٨٠/٦/٣٠ لشركة السمر التجارية .

الفصل الثالث عشر

فى

الجرد والتسويات الجردية

للأصول غير النقدية

١ — مقدمة : التعاريف وخطة الفصل :

الأصول غير النقدية هى تلك التى تنطوى على قيمة ذاتية كامنة فيها ،وبذلك فإن قيمتها تتأثر بالزيادة والنقص طبقا لحالتها وظروف الطلب عليها والمعروض منها . وبالتالى فإن قيمتها لاتتحدد بعدد معين ثابت من وحدات النقدية التى ينتظر أن تتحول إليها هذه الأصول فى تاريخ لاحق ، وقد تنطوى الأصول غير النقدية على أصول مادية ملموسة كالمخزون من البضائع والخامات ، والأراضى والمبانى والانشاءات ، والآلات والمعدات والعدد والأدوات ، ومخزون الثروة الحيوانية والنباتية والمناجم والمحاجر الطبيعيه ، وغيرها ، كما قد تنطوى على أصول غير مادية وغير ملموسة كشهرة المحل وحق الاختراع وحق الحكر ، أو على مستندات ملكية كالاستثمارات فى أسهم شركات أخرى .

ومن الأصول غير النقدية مايعد من الأصول المتداولة مثل بنود المخزون عموما من الخامات ، والمنتجات شبه المصنوعة والمصنوعة . والبضائع ، والوقود والزيوت ، والقوى المحركة ، وقطع الغيار والمهمات ، ومنها مايعتبر من الأصول طويلة الأجل الثابتة مثل الأراضى والمبانى والآلات ، ... الخ . كما أن شهرة المحل وحق الاختراع وحق الحكر وحق التأليف والاستثمارات طويلة الأجل فى أسهم شركات أخرى تعتبر من الاصول طويلة الأجل .

وسوف نتناول فى هـذا الفصل الجرد والتسويات الجردية لأهم الأصول غير النقدية، وبالقياس عليها يمكن معالجة أى من الاصول غير النقـدية الأخرى .

وسوف نتعرض لذلك بالترتيب التالى :

— المخزون باختلاف أنواعه .
— الاصول الثابتة .
— الاستثمارات فى أوراق مالية .
— الحقوق والأصول غير الملموسة .

٢ - جرد المخزون بأختلاف أنواعه :

يتكون المخزون فى أية منشأة أو شركة تجارية أو صناعية من عدد كبير من الاصناف والانواع ، إلا أنه قد جرت العادة لأغراض التقارير المالية والقوائم والحسابات الختامية فى المحاسبة المالية على تقسيمه على حسب حالته أو الهدف من استخدامه إلى عدد محدود من الاقسام أو الانواع . فينقسم المخزون فى المنشآت والشركات الصناعية مثلا إلى : مخزون المواد الاولية والخامات ، مخزون الانتاج غير التـام ، مخزون الانتاج التام ، مخزون الوقود والزيوت والقوى المحركة ، مخزون قطع الغيـار والمهمات، مخزون مواد التعبئة والتغليف ، بالاضافة إلى مخزون التالف ومخزون الخردة . وينقسم المخزون فى المنشآت والشركات التجارية إلى : مخزون البضائع ، ومخزون مواد التعبئة والتغليف ، ومخزون التالف والخردة . وإذا كانت المنشأة أو الشركة تزاول نشاطا صناعيا ونشاطا تجـاريا فإن أقسام مخزونها تنطوى على المزيج الموجود لديها من التقسيمين .

ويلاحظ أيضا أن المخزون من الانتاج التام من وجهة نظر منشأة معينة قـد يعتبر مخزون من المواد الأولية والخامات من وجهة نظر منشأة أخرى ، كالغزل مثلا بالنسبة لصناعة الغزل وبالنسبة لصناعة النسيج ، حيث يعتبر منتجا تاما من وجهة نظر الاولى ومن الخامات بالنسبة الثانية ، وعند تداوله عن طريق الوسطاء

التجاريين بمتجر بضائع .

وتنطبق قواعد وإجراءات الجرد والتسويات الجردية بصفة عامة على جميع عناصر المخزون بصرف النظر عن نوعياتها . ولذلك فلن نميز بين هذه النوعيات فيما يلى من تحليل إلا إذا اقتضى الامر .

وقد سبق أن ذكرنا فى الفصل المتقدم أن الجرد يهدف إلى حماية وصيانة أصول الوحدة المحاسبية ضد السرقة والاهمال والضياع المادى أو النفعى . ويشمل الجرد على اجراءات تكفل التحقق من الوجود والملكية والقيمة للاصول التى تظهرها الميزانية العمومية ، أو التى يجب أن تظهرها .

ويتم التحقق من الوجود بالمعاينة والتأكد من الكميات فيما يختص ببنود المخزون عموما ، كما يتم التحقق من الملكية بالحيازة الثابتة مستنديا أو بجرد الملكية المستندية الصحيحة ، كما يتم التحقق من القيمة بالتقييم والمطابقة مع السجلات والدفاتر .

٢ - ١ - الضبط والرقابة الداخلية على عناصر المخزون وبطاقة الصنف وإذن الاستلام وأذن الصرف :

يستلزم النظام السليم للضبط والرقابة الداخلية عناصر عناصر المخزون أن ينطوى النظام على سلامة وجدية وصول عناصر المخزون المشتراه إلى مخازن الوحدة المحاسبية ، وعلى سلامة ومشروعية مايصرف منها من المخازن للأغراض المختلفة .

وعادة ماينطوى نظام الضبط والرقابة الداخلية على مجموعتين من السجلات التفصيلية لعناصر المخزون ، تمسك مجموعة منها بمعرفة قسم تابع لادارة الحسابات وتمسك المجموعة الثانية بمعرفة أمناء المخازن . ويخصص فى هذه السجلات لكل صنف صفحة تسمى بطاقة الصنف، وتظهر هذه البطاقة بيانات حركة وأرصدة الصنف بالكمية لدى أمين المخزن وبالكمية والقيمة فى حسابات المخازن . وهى

عادة ماينطوى على خانات للكميات الواردة والكميات المنصرفة والرصيد لدى أمين المخزن ، وتنطوى على خانات الكميات الواردة وقيمتها والكميات الصادرة وقيمتها والرصيد وقيمته فى حسابات المخازن . وفيما يلى نموذج مبسط لبطاقة الصنف التى يتم امساكها فى حسابات المخازن . وإذا استبعدت منها خانات القيمة تصبح تلك التى يتم امساكها بمعرفة أمين المخزن .

شركة الضحى التجارية	مخزن : الملابس الجاهزة للسيدات
بطاقة الصنف رقم ٣٦٥	أمين المخزن : حمودة عبد السلام

التاريخ	الوارد		الصادر		الرصيد	
	كمية (عدد)	قيمة	كمية (عدد)	قيمة	كمية (عدد)	قيمة
	وحدة	مليم جنيه	وحدة	مليم جنيه	وحدة	مليم جنيه
١٩٨٠/١/١					٣٦٢	٢٨٩٦ر
١/٣	٢٠٠	١٦٠٠ر—			٥٦٢	٤٤٩٦ر—
١/٤			٢٠٠	١٨٠٠ر—	٢٦٢	٢٦٩٦ر—
. . .	. .	. .	. .	. .	. .	. . .
١٢/٢٣			٧٠	٥٦٠ر—		٤١٠٤ر—

ويقتضى أحكام الرقابة على عناصر المخزون ضرورة التـأكد من سلامة إجراءات ورود الاصناف واستلامها بالمخازن . ويتم ذلك عادة عن طريق مطابقة الكميات الواردة ومواصفاتها مع أوامر التوريد وطلبات الشراء وتحرير إذن استلام بالكمية يوقعه أمين المخزن . ويخصص فى الشركات المتوسطة والكبيرة قسم متخصص لفحص ومعاينة الأصناف الواردة يقوم بهذه المهمة . كما يتطلب الامر أيضا ضرورة التأكد من سلامة ومشروعية صرف الاصناف من

المخازن ، ويتم ذلك عن طريق تحديد من له سلطة اصدار أمر الصرف من المخازن والتأكد من أن كل مايتم صرفه قد تم بناء على إذن صرف معتمد ممن لهم حق الاعتماد ، وكذلك التحقق من مطابقة الكميات المنصرفة فعلا مع ماهو مثبت فى إذن الصرف .

هذا ويتم تناول نظام الضبط والرقابة الداخلية على عناصر المخزون فى صورة أكثر تفصيلا فى الدراسات المتقدمة .

٢ - ب - التحقق من الوجود والملكية :

يتم التحقق من وجود عناصر المخزون للتأكد من تطابق الكميات الموجودة فعلا مع الارصدة التى تظهرها الدفاتر . ويتم ذلك عن طريق لجان تشكل لهذا الغرض ينوط لها معاينة الوجود وحصر الكميات الفعلية الموجودة بمخازن الوحدة المحاسبية فى تاريخ معين من كل صنف من الاصناف . وعادة ما تمثل إدارة الحسابات فى هذه اللجان . كما يحضرها فى العادة مندوب لمراقب الحسابات الخارجى المكلف بمراجعة حسابات الوحدة المحاسبية . ويطلق على هذه اللجان لجان الجرد، بالرغم أن مهمة معظمها تقتصر على التحقق من الوجود فى غالبية الاحيان. وقد يتم هذا التحقق بصفة مستمرة على مدار الفترة المحاسبية . أو يتم هذا التحقق مرة واحدة فى نهاية الفترة المحاسبية . وفى الحالة الاولى يطلق على نظام الجرد النظام المستمر وفى الحالة الثانية يسمى نظام الجرد الدورى أو الفترى أو السنوى ، كما سبق وأوضحنا . وعادة ما يقوم نظام الجرد فى الوحدة المحاسبية الواحدة على مزيج من النظامين المستمر والدورى ، ويفضل دائما تطبيق نظام الجرد المستمر على عناصر المخزون قليلة العدد غالية الثمن ، أو غالية الثمن سهلة التداول، بينما يفضل اتباع الجرد الدورى فى عناصر المخزون كثيرة العدد رخيصة الثمن صعبة التداول.

وسواء كان نظام الجرد مستمرا أو دوريا ، فإن الجرد لأغراض التحقق من الوجود والملكية يتم عن طريق تشكيل لجان الجرد . ويصدر مع أمر تشكيل اللجان تحديد دائرة اختصاص كل لجنة من حيث عناصر المخزون المكلفة بجردها

والمخازن أو المناطق الجغرافية الواقعة فى اختصاصاتها . ويتم التحقق من الوجود عن طريق المعاينة والعد أو الوزن أو القياس على حسب طبيعة عنصر المخزون. وتسجل نتائج هذه المعاينة والعد أو الوزن أو القياس فى كشوف تسمى كشوف الجرد لكل عنصر من عناصر المخزون على حدة . وحتى تحقق المعاينة الهدف منها وهو استيضاح سلامة وخصائص الصنف فأن اللجنة عادة ما تضم فنياً متخصصاً فى هذه الشئون . وبعد التحقق من سلامة خصائص الصنف، يتم عد أو وزن أو قياس الموجود منه ، وتدوين الكمية فى كشوف الجرد . وإذا وجدت كميات غير مطابقة للمواصفات المفروض توافرها ، فيجب فصل هذه الكميات عن باقى الكميات السليمة وتدوين ملاحظة توضح حالتها التى هى عليها .

ويجب أن تضم كشوف الجرد لكل صنف كل ما هو مملوك المنشأة أو الوحدة المحاسبية فى تاريخ الجرد بصرف النظر عن الموقع أو الحيازة . فإذا وقعت كمية من صنف معين لدى الغير فأن السند الدال على الملكية لابد أن يكون سليما ومستوفيا لجميع الأركان القانونية . كما يلزم التحقق من عدم وجود كميات من المخزون واقعة فى حيازة المنشأة أو الغير وغير مملوكة لها ، كأن تكون مباعة للعملاء مثلا .

٢ - ج - طرق تقييم المخزون محاسبيا :

يقوم التقييم المحاسبى للأصول عموما على أساس قاعدة التكلفة التاريخية ، ومن ثم فكل الطرق المحاسبية للتقييم تشتق من هذه القاعدة رغم ما تنطوى عليه من أوجه قصور جوهرية يتم تناولها فى دراسات متقدمة . وتعنى قاعدة التكلفة التاريخية أن الأصل يقوم فى الدفاتر بثمن الشراء وقت الشراء مضافا إليه جميع التكاليف اللازمة لتوصيل الأصل لمخازن المنشأة أو الوحدة المحاسبية أو لوضعه فى حالة صالحة للاستخدام . وبالنسبة للمخزون تنطوى التكاليف التاريخية على ثمن الشراء إذا كانت الشروط تسليم محل المشترى ، وعلى ثمن الشراء والرسوم الجمركية

ومصاريف النقل والشحن والتفريغ والتأمين وخلافه من المصاريف حتى يصل المخزون إلى مخازن الوحدة .

وإذا كانت الوحدة المحاسبية تتبع نظام الجرد المستمر فى كل أو بعض عناصر المخزون فأن تقييم هذه العناصر يحقق غرضين : الأول هو تحديد تكلفة المباع أو المستخدم أو المستنفد من الصنف ، والثانى هو تحديد تكلفة المتبقى والذى يمثل المخزون فى تاريخ الجرد لأغراض مطابقة كلاهما بما هو موجود بالدفاتر . وبالتالى فأن نظام الجرد المستمر يحقق رقابة مستمرة على تحقيق كل من الهدفين . أما إذا كانت الوحدة المحاسبية تتبع نظام الجرد الدورى ، فأن التقييم يهدف إلى تحديد تكلفة ماهو موجود فعلا على أن تتحدد تكلفة المباع أو المستخدم أو المستنفد كمتمم حسابى من واقع المعادلة :

رصيد أول الفترة + صافى المشتريات بتكلفة الوصول للمخازن رصيد آخر الفترة = تكلفة المباع أو المستخدم أو المستنفد .

ولما كانت الكميات التى تقوم الوحدة المحاسبية بشرائها على مدار الفترة المحاسبية من كل عنصر من عناصر المخزون تكون فى العادة متعددة ، فأن احتمال اختلاف تكلفة الوحدة من كمية إلى أخرى فى كل الظروف الاقتصادية المتغيرة يكون كبيرا ، ونتيجة لذلك نجد أن طرق تقييم المخزون محاسبيا متعددة ، رغم إنبثاقها كلها من قاعدة واحدة وهى قاعدة التكلفة التاريخية .

وسوف نعرض باختصار وتبسيط لكل من طرق تقييم المحاسبية التالية :

١ — طريقة مخزون الأساس — The Base Stock Method

٢ — طريقة تمييز التكاليف . — The Cost Identification Method

٣ — طريقة المتوسط المرجح للتكلفة — Weighted Average Cost Method

٤ — طريقة الوارد أولا صادر أولا — First In First out (FIFO)

٥ ـ طريقة الوارد أخيراً صادر أولا Last in First out (LIFO)

٢ ـ حـ - ١ طريقة مخزون الأساس :

تقوم طريقة مخزون الأساس على افتراض أن الكميات الموجودة من الصنف فى آخر الفترة هى من أقدم الكميات التى كانت موجودة خلال الفترة ، وبالتالى تكون تكلفتها هى أقدم التكاليف .

فلو فرض مثلا أن كميات الوارد والمنصرف والرصيد من صنف معين خلال السنة المالية المنتهية فى ٧٩/١٢/٣١ كانت كالآتى :

تاريخ	وارد		صادر	رصيد	
	كمية	سعر الوحدة	كمية	كميه	سعر الوحدة
١/ ١				٢٢٠	١٠
١/١٥	٢٠٠	١٢		٥٢٠	
٣/٢٥			١٨٠	٢٤٠	
٦/٢٦			١٠٠	٢٤٠	
٩/٢٩	٢٠٠	١٤		٤٤٠	
١١/٢٢			١٢٠	٢١٠	
١٢/٣١				٢١٠	

فتؤدى هذه الطريقة إلى أن تقوم الكمية الموجودة فى ٧٩/١٢/٣١ ، وهى ٢١٠ وحدة على اعتبار أنها من بين وحدات رصيد أول الفترة ، وذلك بالرغم من أن هذا الرصيد قد نقص فعلا إلى ٢٤٠ وحـــدة فى ٦/٢٦ . ويترتب على ذلك أن تكون قيمة مخزون آخـــر الفترة مساوية لمبلغ ٢١٠٠ جنيــه (٢١٠ وحدة × ١٠ جنيه للوحدة) ، وتكون تكلفة البضاعة المباعة مساوية [١٠ وحدات × ١٠ جنيه + ٢٠٠ وحـــدة × ١٢ جنيه + ٢٠٠

وحدة × ١٤ جنيه] = ٥٣٠٠ جنيه. وتؤدى هذه الطريقة إلى تخفيض قيمة المخزون فى الميزانية عما يجب فى ظل إرتفاع الأسعار والعكس فى حالة انخفاض الأسعار ، كما تتعارض مع التدفق الطبيعى لكميات المخزون على مر الزمن ، كما يصعب تطبيقها فى ظل نظام الجرد المستمر. وبالرغم من ذلك فيحبذها البعض على إعتبار أنها تؤدى إلى مقابلة أكثر سلامة للإيرادات بالمصروفات فى ظل الإرتفاع المستمر للأسعار ،لأن تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة سوف تنطوى على تكلفة البضاعة المشتراه خلال الفترة دون رصيد أول الفترة أو جزء منه،والذى تكون تكلفته أقل بالنسبة للاسعار السارية خلال الفترة .

٢ - ح - ٢ - طريقة تمييز التكاليف :

تقوم هذه الطريقة على إفتراض إمكانية تمييز تكلفة كل وحدة من الوحدات الصادرة من الصنف ومن ثم إمكانية تمييز تكلفة كل وحدة من وحدات مخزون آخر الفترة.فلو فرضنا بالمثال بعاليه أنه أمكن تمييز الكميات الصادرة ومجموعها ٤١٠ وحدة من إجمالى الكميات المتاحة وهى ٧٢٠ وحدة كالآتى :

فى ٣/٢٥ : ١٠٠ وحدة من رصيد أول الفترة و ٨٠ وحدة من وارد ١/١٥
فى ٦/٢٦ : ٥٠ وحدة من رصيد أول الفترة و ٥٠ وحدة من وارد ١/١٥
فى ١١/٢٢ : ٣٠ وحدة من رصيد أول الفترة و ١٠٠ وحدة من وارد ٩/٢٩

فيكون مخزون آخر الفترة مكونا ومقوما كالآتى :

من مخزون أول الفترة (٣٢٠ — ١٨٠) × ١٠ = ١٤٠٠ جنيه
من وارد ١/١٥ (٢٠٠ - ١٣٠) × ١٢ = ٨٤٠ جنيه
من وارد ٩/٢٩ (٢٠٠ — ١٠٠) × ١٤ = ١٤٠٠ جنيه
٣٦٤٠ جنيه

وتكون تكلفة المبيعات مساوية لمبلغ ٤٧٦٠ جنيه [(١٨٠ × ١٠) + (١٣٠ × ١٢) + (١٠٠ × ١٤)]

ورغم أن هذه الطريقة تبدو أكثر الطرق عدالة لتطبيق قاعدة التكلفة التاريخية، إلا أنه يصعب تطبيقها عملا فى الأصناف كثيرة العدد والمتماثلة التى يصعب التمييز بينها . وهى أقل الطرق شيوعا فى الاستخدام فى الحياة العملية. هذا ويمكن إستخدام هذه الطريقة فى ظل نظام الجرد المستمر .

٢ ـ حـ ـ ٣ ـ طريقة المتوسط المرجح للتكلفة :

تقوم هذه الطريقة ، بعكس الطريقة السابقة ، على أفتراض عدم إمكانية تمييز الوحدات وإمتزاج التكاليف ، بمعنى أنه عندما تضاف كمية جديدة واردة للمخازن إلى ما كان موجودا بها ، فأن التكلفة الخاصة بهذه الكمية تمتزج بتكلفة ما كان موجودا وتعطى متوسطا موحدا للتكلفة للكمية التى توجد فى المخزون فى أى لحظة . وبتطبيق هذه الطريقة على المثال الوارد فى البند الفرعى ٢ ـ ب ـ ١ بعاليه تظهر بطاقة الصنف فى حسابات المخازن كالآتى :

مسلسل	تاريخ	وارد			صادر			رصيد		
		كمية	سعر	قيمة	كمية	متوسط التكلفة	قيمة	كمية	متوسط التكلفة	قيمة
			جنيه	جنيه		جنيه	جنيه		جنيه	جنيه
١	١/١							٣٢٠	١٠ر٠	٣٢٠٠ر-
٢	١/١٥	٢٠٠	١٢	٢٤٠٠				٥٢٠	١٠ر٧٧	٥٦٠٠ر-
٣	٣/٢٥				١٨٠	١٠ر٧٧	١٩١٨ر٦٠	٣٤٠	١٠ر٧٧	٣٦٨١ر٤٠
٤	٦/٢٦				١٠٠	١٠ر٧٧	١٠٧٧ر-	٢٤٠	١٠ر٧٧	٢٦٠٤ر٤٠
٥	٩/٢٩	٢٠٠	١٤	٢٨٠٠				٤٤٠	١٢ر٢٨	٥٤٠٤ر٤٠
٦	١١/٢٢				١٣٠	١٢ر٢٨	١٥٩٦ر٤	٣١٠	١٢ر٢٨	٣٨٠٨ر-
٧	١٢/٣١	٠٠	١٣	٥٢٠٠	٤١٠	١١ر٢	٤٥٩٢ر٠	٣١٠	١٢ر٢٨	٣٨٠٨ر

ويوضح مجموع خانة الصادر تكلفة البضاعة المباعة (أو تكلفة المواد المستخدمة) خلال الفترة طبقا لطريقة المتوسط المرجح . كما يوضح السطر الأخير في خانة الرصيد كمية وتكلفة مخزون آخر الفترة طبقا لنفس الطريقة وكذلك متوسط تكلفة الوحدة لاستخدامه في بداية الفترة التالية .

ويلاحظ أن متوسط التكلفة يتغير ويلزم حسابه عند ورود كميات جديدة للمخازن بأسعار تختلف عن متوسط التكلفة قبل الورود . ففي السطر الثاني مثلا تم حساب متوسط جديد للتكلفة عندما وردت كمية ٢٠٠ وحدة بسعر ١٢ جنيه للوحدة وتم ذلك كالآتي :

$$\frac{\text{قيمة الموجود} + \text{قيمة الوارد}}{\text{كمية الموجود} + \text{كمية الوارد}} = \frac{٣٢٠٠ + ٢٤٠٠}{٣٢٠ + ٢٠٠} = ١٠,٧٧ \text{ جنيه تقريباً}$$

ويظل هذا المتوسط مستخدما حتى ترد كمية جديدة ، كما في السطر الخامس مثلا ، بسعر يختلف عن هذا المتوسط فيعاد حساب المتوسط بنفس الطريقة .

وتعتبر طريقة المتوسط المرجح من الطرق الشائعة الاستخدام عملا ، كما أنها طريقة التقويم المتبعة في النظام المحاسبي الموحد في مصر لعناصر المخزون ، كما يمكن استخدامها بسهولة في ظل نظام الجرد المستمر .

٣ ـ ح ـ ٤ ـ طريقة الوارد أولا صادر أولا :

تقوم هذه الطريقة على أفتراض أن تدفق التكاليف يجب أن يتمشى مع التدفق الطبيعي لوحدات المخزون عند الصرف من المخازن لأغراض البيع أو الاستخدام. فعند الصرف عادة ما يراعى صرف أقدم الوحدات في المخزون أولا ويتبقى بالمخازن أحدث الكميات الواردة . وبالتالي يتم تقييم المنصرف على أساس أنه من أقدم الكميات الموجودة . وبالتالي يسعر في الصرف بأسعار تلك الكميات.

وبتطبيق هذه الطريقة على البيانات الواردة بعاليه ، نجد أن بطاقة الصنف في حسابات المخازن ، تظهر كالآتي :

مسلسل	تاريخ	وارد			صادر			رصيد		ملاحظات
		كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	قيمة	
			جنيه	جنيه		جنيه	جنيه		جنيه	جنيه
١	١/١							٣٢٠	٣٢٠٠	سعر الوحدة ١٠
٢	١/١٥	٢٠٠	١٢	٢٤٠٠				٥٢٠	٥٦٠٠	١٠×٣٢٠ +١٢×٢٠٠
٣	٣/٢٥				١٨٠	١٠	١٨٠٠	٣٤٠	٣٨٠٠	١٠×١٤٠ ١٢×٢٠٠
٤	٦/٢٦				١٠٠	١٠	١٠٠٠	٢٤٠	٢٨٠٠	١٠×٤٠ ١٢×٢٠٠
٥	٩/٢٩	٢٠٠	١٤	٢٨٠٠				٤٤٠	٥٦٠٠	١٠×٤٠ ١٢×٢٠٠ ١٤×٢٠٠
٦	١١/٢٢				٤٠ ٩٠	١٠ ١٢	١٤٨٠	٣١٠	٤١٢٠	١٢×١١ ١٤×٢٠٠
٧	١٢/٣١	٤٠٠		٥٢٠٠	٤١٠		٤٢٨٠	٣١٠	٤١٢٠	

ويلاحظ أن إعداد البطاقة بهذه الطريقة يتم فى ظل نظام المخزون المستمر ، حيث قومت الكميات الصادرة أولا بأول على أساس أسعار أقدم الكميات الموجودة. فالكمية المنصرفة فى ٣/٢٥ ، وهى ١٨٠ وحدة أعتبرت من رصيد أول الفترة وقومت على أساس ١٠ جنيه للوحدة ، وهى تكلفة الوحدة من رصيد أول الفترة. والكمية المنصرفة يوم ٦/٢٦ ، وهى ١٠٠ وحدة أعتبرت أنها من رصيد أول الفترة أيضا ، والذى تبقى منه بعد صرفية ٣/٢٥ عدد ١٤٠ وحدة ، ويتبقى منه بعد صرفية ٦/٢٦ عدد ٤٠ وحدة . وقد صرفت هذه الوحدات فى ١١/٢٢ ثم استكملت الوحدات المطلوبة بعدد ٩٠ وحدة من وارد يوم ١/١٥ ، والتى قومت بسعر ١٢ جنيه للوحدة . ويتبقى فى المخازن فى ١٢/٣١ ، عدد ٣١٠ وحدة ،

منها ٢٠٠ وحدة تمثل آخر ما ورد للمخازن بسعر ١٤ جنيه للوحدة ، والباقى وعدده ١١٠ وحدات اعتبرت من بين الوارد السابق مباشرة (وهو بتاريخ ١/١٥) وقومت بسعر ١٢ جنيه للوحدة .

ويظهر عمود الصادر تكلفة البضاعة المباعة (أو تكلفة المواد المستخدمة) من هذا الصنف ، كما تظهر تكلفة رصيد آخر الفترة فى السطر الأخير من عمود الرصيد .

أما إذا كانت الوحدة المحاسبية تتبع نظام المخزون الدورى ، فأن تكلفة البضاعة (المباعة أو المواد المستخدمه) تتحدد بالمعادلة التالية :

تكلفة المخزون أول الفترة + تكلفة الوارد خلال الفترة (المشتريات) — تكلفة المخزون آخر الفترة = تكلفة المباع أو المستخدم خلال الفترة .

ولا تتحدد تكلفة المباع أو المستخدم فى ظل نظام المخزون الدورى حتى يتم تحديد تكلفة مخزون آخر الفترة . ويتم ذلك بالنسبة للمثال بعاليه كالآتى :

عدد وحدات المخزون آخر الفترة	٣١٠ وحدة
عدد وحدات آخر طلبية واردة	٢٠٠ وحدة
عدد الوحدات من الطلبية الواردة السابقة للأخيرة	١١٠ وحدة
	٣١٠

قيمة مخزون آخر الفترة : من آخر طلبية = ٢٠٠ × ١٤ = ٢٨٠٠ جنيه

من الطلبية السابقة = ١١٠ × ١٢ = ١٣٢٠ جنيه

جملة تكلفة مخزون آخر الفترة ٤١٢٠ جنيه

تكلفة المباع (أو المستخدم) = ٢٢٠٠ + (٢٤٠٠ + ٢٨٠٠) — ٤١٢٠ = ٤٢٨٠ جنيه

وتؤدى طريقة الوارد أولا صادر أولا الى اظهار مخزون آخر الفترة فى الميزانية مقوما بأقرب الأسعار أو أقرب التكاليف من تاريخ إعداد الميزانية العمومية . بينما تظهر تكلفة البضاعة المباعة فى حساب المتاجرة (أو تكلفة المواد المستخدمة فى حساب الإنتاج أو التشغيل) مقومة بأقدم الأسعار أو التكاليف . وهذا يؤدى ،

فى ظل إتجاه الأسعار أو التكاليف للأرتفاع إلى زيادة رقم مجمل الربح عما يظهر فى ظل أى من الطرق الثلاث السابقة . والعكس صحيح طبعا فى ظل إتجاه الأسعار أو التكاليف للانخفاض .

٣ ـ ﺣ ـ ٥ ـ طريقة الوارد أخيرا صادر أولا :

وتقوم هذه الطريقة على افتراض أن الصرف من المخازن يتم من آخر الكميات الواردة ويقوم بأسعارها ، بعكس الطريقة السابقة تماما . وهى ، كطريقة مخزون الأساس تؤدى إلى تحقيق مقابلة أفضل للأيرادات بالمصروفات فى ظل التقلبات فى الأسعار .

وبتطبيق هذه الطريقة على البيانات الواردة بنفس المثال بعاليه ، نجد أن بطاقة الصنف للمخزون المستمر كما تظهر فى حساب المخازن ، تظهر بالصورة التالية :

مسلسل	تاريخ	وارد			صادر			رصيد		ملاحظات
		كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	قيمة	
			جنيه	جنيه		جنيه	جنيه		جنيه	
١	١/١							٣٢٠	٣٢٠٠	سعر الوحدة ١٠ جنيه
٢	١/١٥	٢٠٠	١٢	٢٤٠٠				٥٢٠	٥٦٠٠	٣٢٠ × ١٠ ٢٠٠ × ١٢
٣	٣/٢٥				١٨٠	١٢	٢١٦٠	٣٤٠	٣٤٤٠	٣٢٠ × ١٠ ٢٠ × ١٢
٤	٦/٢٦				٢٠ ٨٠	١٢ ١٠	١٠٤٠	٢٤٠	٢٤٠٠	٢٤٠ × ١٠
٥	٩/٢٩	٢٠٠	١٤	٢٨٠٠				٤٤٠	٥٢٠٠	٢٤٠ × ١٠ ٢٠٠ × ١٤
٦	١١/٢٢				١٣٠	١٤	١٨٢٠	٣١٠	٣٣٨٠	٢٤٠ × ١٠ ٧٠ × ١٤
٧	٢/٣١	٤٠٠		٥٢٠٠	٤١٠		٥٠٢٠	٣١٠	٣٣٨٠	

ويلاحظ أن تكلفة المباع او المستخدم (عمود الصادر) تقترب كثيرا منها فى ظل مخزون الأساس عن أى من الطرق السابقة . كما أن مخزون آخر الفترة (آخر سطر فى عمود الرصيد) يقترب كثيراً أيضاً من طريقة مخزون الاساس .

وإذا كانت الوحدة المحاسبية تتبع نظام الجرد الدورى ، فإن تطبيق هذه الطريقة على وجه الدقة يتطلب امكانية تمييز وحدات آخر الفترة على حسب مصدرها . فيلاحظ فى المثال بعالية أن من بين ٣١٠ وحدة هى مخزون آخر الفترة، ٢٤٠ وحدة من مخزون أول الفترة، و ٧٠ وحدة من آخر طلبية واردة. وهذا هو السبب فى اختلاف هذه الطريقة عن طريق مخزون الأساس . ومتى تم التعرف على مصدر وحدات مخزون آخر الفترة فإنه يمكن تقييمها بتكلفتها وإيجاد تكلفة المباع أو المستخدم طبقاً للمعادلة السابق توضيحها فى البند الفرعى السابق .

٣ ـ ه ـ ٦ ـ مقارنة مبسطة بين أهم طرق التقويم :

تختلف نتائج كل من الطرق الخمس السابقة فيما يتعلق بقيمة المخزون المتبقى فى نهاية الفترة وفيما يتعلق بتكلفة البضاعة (أو المواد المستخدمة) عن أى من الطرق الاخرى إذا ماحدثت اختلافات فى أسعار شراء الكميات المختلفة على مدار الفترة ، بالاضافة إلى اختلاف تكلفة الوحدة من رصيد أول الفترة عن الوحدات المشتراه خلال الفترة . أما إذا بقيت الاسعار (أو التكاليف) ثابتة على مرالزمن فإن كل هذه الطرق تودى إلى نفس النتيجة ، وإذا ما استبعدنا طريقة تمييز التكاليف (حيث التمييز تم عشوائيا) وقمنا بمقارنة نتائج الطرق الاربع الباقية لوجدنا الآتى :

	طريقة مخزون الاساس	المتوسط المرجح	FIFO	LIFO
	جـ	جـ	جـ	جـ
مخزون أول الفترة (٣٢٠ وحدة)	٣٢٠٠	٣٢٠٠	٣٢٠٠	٣٢٠٠
الوارد خلال الفترة (٤٠٠ وحدة)	٥٢٠٠	٥٢٠٠	٥٢٠٠	٥٢٠٠
المتاح خلال الفترة (٧٢٠ وحدة)	٨٤٠٠	٨٤٠٠	٨٤٠٠	٨٤٠٠
الصادر خلال الفترة (تكلفة المبـاع أو المستخدم ٤١٠ وحدة)	٥٣٠٠	٤٥٩٢	٤٢٨٠	٥٠٢٠
مخزون آخر الفترة (٣١٠ وحدة)	٣١٠٠	٣٨٠٨	٤١٢٠	٣٣٨٠
ماكان متاحا خلال الفترة (٧١٠ وحدة)	٨٤٠٠	٨٤٠٠	٨٤٠٠	٨٤٠٠

فى الواقع أنه فى ظل ارتفاع الأسعار تؤدى طريقة مخزون الاساس إلى أعلى تكلفة للمباع او المستخدم وأقل تكلفة لمخزون آخر الفترة . ورغم أن ذلك يؤدى إلى مقابلة أفضل لايرادات الفترة بتكاليفها ، إلا أن المخزون الذى يظهر فى الميزانية قد تبتعد تكلفته كثيرا عن تكلفة أحلاله فى تاريخ الميزانية . فإذا افترضنا أن سعر إحلال المخزون فى ١٢/٣١ مازال ١٤ جنيه للوحدة ، فإن قيمة المخزون تكون ٤٣٤٠ جنيه (٣١٠ وحدة × ١٤ جنيه) ، وقد أظهرت طريقة مخزون الاساس هذا المخزون بتكلفة قدرها ٣١٠٠ جنيه و تقترب نتائج طريقة LIFO من طريقة مخزون الأساس . أما طريقة FIFO فهى تؤدى فى ظل ارتفاع الأسعار إلى انخفاض تكلفة المباع أو المستخدم عن باقى الطرق الأربعة ، وبالتالى تؤدى إلى زيادة مجمل ربح الفترة عن باقى الطرق ، وتكون مقابلة الايرادات بالمصروفات فى ظلها أقل تفضيلا عن باقى الطرق . غير أنها فى نفس الوقت تظهر مخزون آخر الفترة فى الميزانية بأقرب التكاليف التاريخية من سعر الاحلال . أما طريقة المتوسط المرجح فهى تؤدى إلى مقابلة أفضل للايرادات بالمصروفات عن طريقة FIFO كما تؤدى إلى

تقييم لمخزون آخر الفترة أفضل من مخزون الأساس ومن طريقة LIFO .

ويتضح مما تقدم أن لكل من هذه الطرق تأثيرين متضادين أحدهما على تكلفة المباع أو المستخدم والثانى على تكلفة مخزون آخر الفترة . وتؤثر تكلفة المباع أو المستخدم فى مجمل الربح ومن ثم صافى الربح، وتؤثر تكلفة مخزون آخر الفترة على مدى سلامة التعبير عن المركز المالى كما تظهره الميزانية العمومية. فإذا كانت احدى هذه الطرق مفضلة فى ظل ظروف معينة لتحقيق هدف معين فهى بلا شك سوف تكون أقل تفضيلا فى نفس الظروف عن طرق أخرى لتحقيق أهداف أخرى. وكل ما يمكن قوله فى هذا الشأن على هذا المستوى المبدئى من الدراسة أن السبب فى هذه التناقضات يرجع إلى التزام المحاسبة فى مجال الممارسة بقاعدة التكلفة التاريخية، والتى إذا اختلفت على مدار الفترة المحاسبية أدت إلى ضرورة الاختيار من بين هذه الطرق والتى لا يمكن تفضيل أحداها على الأخرى تحقيقا لكل الأهداف فى ظل أى الظروف .

ونختتم هذا البند الفرعى باستكمال المثال السابق بما يوضح أثر هذه الطرق على مجمل الربح ومجمل الاصول . وسوف نفترض أن الوحدة من المخزون فى المثال السابق تباع بسعر بيع ثابت على مدار الفترة المحاسبية قدره ١٨ جنيه للوحدة ، لتكون قيمة المبيعات فى ظل الطرق الأربع = ٤١٠ × ١٨ = ٧٣٨٠ جنيه. ونفترض ايضا أن مجموع الاصول بخلاف مخزون آخر الفترة بلغت ..... ٤ جنيه. ويكون أثر كل من هذه الطرق على الأرباح ومجموع الأصول كالآتى :

	مخزون الاساس	المتوسط المرجح	FIFO	LIFO
	جـ	جـ	جـ	جـ
المبيعات	٧٣٨٠	٧٣٨٠	٧٣٨٠	٧٣٨٠
تكلفة المبيعات	٥٣٠٠	٤٥٩٢	٤٢٨٠	٥٠٢٠
مجمل الربح	٢٠٨٠	٢٧٨٨	٣١٠٠	٢٣٦٠
مجموع الاصول بخلاف المخزون	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
+ المخزون	٣١٠٠	٣٨٠٨	٤١٢٠	٣٣٨٠
مجموع الاصول	٤٣١٠٠	٤٣٨٠٨	٤٤١٢٠	٤٣٣٨٠

ويلاحظ أن طريقة مخزون الاساس تحقق أقل الأرباح فى ظل ارتفاع الاسعار، كما تودى إلى أقل مجموع للأصول، بينما تودى طريقة F Fo إلى أقصى الارباح وأكبر مجموع للأصول فى ظل نفس الظروف، كما يلاحظ أن الفرق بين أرباح F.FO وأرباح LIFO مثلا يبلغ ٧٤٠ جنيه (٣١٠٠ — ٢٣٦٠) ؛ كما أن الفرق بين مجموع الاصول المترتبة على إتباعها يبلغ (٤٤١٢٠ - ٤٣٣٨٠) ٧٤٠ جنية أيضا . ذلك بالضرورة لأن نقص الأرباح يؤدى الى نقص ما كان من الممكن أن يوجد من أصول ، والعكس .

٢ ـ د ـ الحيطة والحذر فى تقييم المخزون :

يمكن أن يترتب على إتباع قاعدة التكلفة التاريخية فى بعض الأحوال أن تزيد تكلفة المخزون آخر الفترة عن القيمة السوقية لهذا المخزون . وينتج ذلك عادة فى حالة إتجاه أسعار إحلال عناصر المخزون فى السوق إلى الانخفاض ، بصرف النظر عن طريقة المخزون المتبعة . غير أن ذلك فى حالة اتجاه الاسعار للانخفاض يكون أكثر وضوحا فى ظل طريقتى الوارد أخيرا صادر أولا ومخزون الأساس عن الوارد أولا صادر أولا والمتوسط المرجح . كما أن بعض عناصر المخزون

الراكدة قد تصاب بالقدم والتقادم على مر الزمن مما يؤدى إلى إنخفاض أسعار إحلالها أو أسعار بيعها عن تكلفتها لظهور بدائل أفضل منها ، حتى لو كانت الاتجاهات العامة للأسعار صاعدة .

ويقتضى تطبيق قاعدة الحيطة والحذر فى مثل هذه الظروف الخروج على قاعدة التكلفة التاريخية وتقييم عناصر المخزون طبقا لما يعرف محاسبيا (التكلفة أو سعر السوق أيها أقل). ويمكن اتباع هذه الطريقة بالتوازى مع أى من الطرق السابق شرحها لأغراض تحديد التكلفة ، وتتم المقارنة بين تكلفة كل عنصر أو مجموع عناصر المخزون وسعر الأحلال فى السوق (الشراء من السوق) وقت التقييم (كما يمكن اجراء المقارنة بين التكلفة وصافى القيمة البيعية إذا كانت تقل عن سعر الأحلال فى السوق) .

ولنفرض توضيحا لهذه الطريقة أن المخزون لدى منشأة النجاح يتكون من أربعة عناصر ، بالوحدات والتكلفة (طبقا لطريقة FIFo أو LIFo أو المتوسط المرجح أو مخزون الأساس) وسعر الأحلال للوحدة كالآتى :

العنصر	عدد الوحدات	التكلفة جنيه	سعر الأحلال للوحدة جنيه	تكلفة الأحلال جنيه	التكلفة أو السوق أيهما أقل جنيه
ا	٥٠٠	٥٠٠٠	١١	٥٥٠٠	٥٠٠٠
ب	١٠٠٠	٦٥٠٠	٥	٥٠٠٠	٥٠٠٠
حـ	٢٠٠	٢٢٠٠	١٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠
د	٤٥٠	١٣٥٠	٤	١٨٠٠	١٣٥٠
مجموع		١٥٠٥٠		١٤٣٠٠	١٢٣٥٠

هذا ويمكن تطبيق طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل بأحدى طريقتين :

الأولى : هى إختيار الأقل لكل عنصر من العناصر على حدة بين التكاليف وسعر الاحلال . ويترتب على هذه الطريقة أن تصبح قيمة المخزون فى المثال بعاليه مبلغ ١٣٢٥٠ جنيه ، بينما تكلفته التاريخية ١٥٠٥٠ جنيه .

والثانية : هى إختيار الأقل من مجموعى التكلفة وتكلفة الاحلال ، أى أختيار أقل القيمتين بالنسبة لعناصر المخزون مجتمعة وليس لكل عنصر على حدة، وتصبح قيمة المخزون طبقا لذلك للمثال بعاليه هى ١٤٣٠٠ جنيه بالمقارنة بتكلفته التاريخيه فى الدفاتر وهى ١٥٠٥٠ جنيه. ولا شك فى أن الطريقة الأولى أكثر حذرا من الطريقة الثانية ، ويترتب عليها أقل قيمة ممكنة للمخزون . وقد تعرضت الطريقة بصفة عامة (التكلفة أو السوق أيهما أقل) بكل من طريقتى تطبيقها لكثير من النقد ، وخاصة بالنسبة لعناصر المخزون المستهدف إستخدامها أو إستنفادها فى عمليات المشروع وغير المستهدف بيعها بحالتها . ولن نتعرض لهذا الجدل فى هذا المقام المتواضع .

ويترتب على إتباع طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل، ويقتضى الأمر إستخدامها بالتوازى مع أحدى طرق التكلفة السابقة ، ضرورة تكوين مخصص بالفرق بين التكلفة التاريخية وتكلفة الاحلال للعناصر بصفة مجتمعة، أو التكلفة أو السوق أيهما أقل لكل عنصر بصفة مستقلة . وفى الحالة الاولى يلزم تكوين مخصص للمثال بعاليه بمبلغ ٧٥٠ جنيه (١٥٠٥٠ — ١٤٣٠٠) ، ويتم ذلك بقيد مماثل لما يلى :

٧٥٠	من حـ/ خسائر انخفاض أسعار المخزون المحتملة
٧٥٠	الى حـ/ مخصص انخفاض أسعار المخزون

ويقفل حساب الخسائر فى حساب الأرباح والخسائر ،ويظهر حساب المخصص مطروحا طرحا شكليا من حساب المخزون فى الميزانية .

أما فى حالة إختيار الأقل بين سعر الاحلال والتكلفة لكل عنصر بصفة مستقلة فيكون المخصص بمبلغ ١٧٠٠ جنيه (١٥٠٥٠ - ١٣٢٥٠) . ويجرى بهذا الفرق قيد مماثل للقيد بعاليه ويعالج طرفيه نفس المعالجة .

٢ - هـ - التسويات الجردية المتعلقة بالمخزون:

يمكننا أن نميز بين نوعين من التسويات الخاصة بالمخزون فى نهاية الفترة المحاسبية أو خلالها ، النوع الأول وينبثق من نظام الجرد المتبع ، والثانى ينتج عن نتائج الجرد الفعلى بصرف النظر عن نظام الجرد المتبع . فاذا كانت المنشأة تتبع نظام المخزون المستمر ومن ثم الجرد المستمر ، فإن تكلفة البضاعة المباعة أو تكلفة المواد أو الخامات المستخدمة تكون قد تحددت بصفة مستمرة على مدار الفترة ، كما أن حساب المخزون فى الدفاتر يظهر ما يجب أن يكون موجودا فى المخازن فى نهاية الفترة ، أما إذا كانت المنشأة تتبع نظام المخزون والجرد الدورى ، فإن تكلفة البضاعة المباعة أو المواد والخامات المستخدمة لاتتحدد إلا عند الجرد والتعرف على مقدار الموجود آخر الفترة من المخزون،ويلزم فى هذه الحالة إجراء قيود التسوية اللازمة لتحديد تكلفة المباع أو المستخدم كما سبق وعرضناها فى الفصل الثامن (ص ٢٧٦ - ٢٧٧) ، وذلك بتوسيط حساب لتكلفة البضاعة المباعة (أو تكلفة المواد أو الخامات المستخدمة) يتم فتحه لهذا الغرض فى نهاية الفترة المحاسبية . ويتم إثبات مخزون آخر الفترة عندما يتحدد من واقع الجرد الفعلى بجعل حساب المخزون مدينا وحساب تكلفة البضاعة المباعة (أو المواد أو الخامات المستخدمة) دائنا ، بعد إقفال حسابات المخزون أول الفترة والمشتريات ومردوداتها ومسموحاتها ومصاريف النقل للداخل والخصم المكتسب فيه

(فى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة أو مايحل محله) .

أما النوع الثانى من التسويات فهو ينتج عن نتائج الجرد الفعلى بمراحله من تحقق من وجود وملكية وقيمة بصرف النظر عن كونه جرداً مستمراً أودورياً. فعادة ماتسفر نتائج الجرد عن عجز أو زيادة فى كمية أو فى قيمة بعض عناصر المخزون . ويلزم فى ظل هذه الأوضاع أن يقتصر مايظهر من مخزون فى الميزانية على مايوجد فى مخازن المنشأة ومن ممتلكاتها فعلا ، أو مايوجد لدى الغير لحسابها ومن ممتلكاتها فعلا ، بصرف النظر عما تظهره الدفاتر من أرصدة . ويلزم فى هذا الصدد التمييز بين العجز أو الزيادة المسموح بها والتى تقتضيها طبيعة عناصر المخزون أو طريقة تداولها ، والعجز والزيادة غير المسموح بها والتى عادة ماتنتج عن اهمال أو خطأ أو سرقة أو ضياع ، ويلزم تقصى أسباب الأخيرة وتحديد المسئول عنها قبل تسويتها ، أما الأولى فيتم تسويتها بالضرورة .

وعادةمايحمل العجز المسموح به على تكلفة المباع أو المستخدم كما تخصم الزيادة المسموح بها من هذه التكلفة. أما العجز غير المسموح به فيحمل المسئول عنه مدينا بقيمته حتى يتم البت فيه ، وإذا كان العجز ناتجا عن ظروف طارئة أو قهرية لايمكن التحكم فيها فيلزم تسويته ، أما الزيادة غير المسموح بها فإنها عادة ماتكون ناتجة عن خطأ يلزم تصحيحه .

ولنفرض مثلا توضيحا لهذه الاجراءات أن نتائج الجرد الفعلى لمخازن منشأة النجاح لانتاج وتجارة الورق ، لعناصر المخزون المستمر وعناصر المخزون الدورى قد أسفرت عن الآتى :

العنصر		نظام الجرد	نتيجة الجرد والمساءلة	تاريخ الجرد
رقم	نوع			
١٢٣	رجينة	مستمر	عجز مسموح به ١٨ ك تكلفتها ١٩٨ جنيه	١/٢٣

٢٣٥ لب دورى عجز غير مسموح به ٤٧ بالة متعفنة للأهمال ١٢/٣١
ولفت نظر أمين المخزن، تكالفتها ٤٧٠٠جنيه .

٥١٠ سيور مستمر زيادة ٥٤ متر تكلفتها ٥٤٠ جنيه ، إذن ٧/١٢
صرف ١٣٤ فى ٧/١٢ سجل فى الدفاتر ولم
يصرف حيث تم إصلاح السير القديم .

١٢٣ رجينه مستمر زيادة مسموح بها ٧ ك تكلفتها ٧٧ جنيه ٤/٢٢

٤٠١ ورق مستمر عجز مسموح به ٢,٥ طن تكلفتها ١٢٥٠
جنيه ، دشت ٦/٢٥

وتستدعى هذه النتائج ضرورة إجراء قيود التسوية التالية .

فى ١/٢٣ :

١٩٨ من حـ/ تكلفة المواد المستخدمة
١٩٨ إلى حـ/ مخازن المواد - رجينة

تسوية عجز مخازن الرجينة نتيجة الجرد المفاجىء يوم ١/٢٢

فى ٤/٢٢ :

٧٧ من حـ/ مخازن المواد - رجينه
٧٧ الى حـ/ تكلفة المواد المستخدمة

تسوية زيادة مخازن الرجينة نتيجة الجرد المفاجىء يوم ٤/٢٢

فى ٦/٢٥ :

١٢٥٠ من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة - ورق
١٢٥٠ الى حـ/ مخازن البضاعة - ورق

اثبات عجز مخزون الورق بالدشت نتيجة الجرد المفاجىء
يوم ٦/٢٥

١٢/٣١ :

٥٤٠ من حـ/ مخزون المهمات ـ سيور

٥٤٠ إلى حـ/ تكلفة المهمات المستخدمة

تصحيح الخطأ فى اثبات إذن الصرف رقم ١٣٤ فى ٧/١٢ الذى لم يصرف .

٤٧٠٠ من حـ/ خسائر تلف المخزون

٤٧٠٠ الى حـ/ مخزون المواد ـ لب

اثبات تلف ٤٧ بالة لب المكتشفة فى الجرد الدورى فى ١٢/٣١

هذا ويراعى أن القيد الأخير (الخاص بتسوية اللب) يجب أن يراعى عند تحديد رصيد اللب فى المخازن آخر الفترة فى ظل المخزون الدورى . فإذا وجد أن تكلفة اللب الموجود فعلا بخلاف التالف تبلغ ١٤١٩٠٠ جنيه ، فإن القيد المثبت للمخزون آخر الفترة والمؤدى إلى تسوية تكلفة البضاعة المباعة يجب أن يكون بمبلغ ١٤٦٦٠٠ جنيه ، حتى لاتتضخم تكلفة البضاعة المباعة بقيمة التالف ، ثم باجراء القيد عاليه تنخفض قيمة المخزون الى ماهو موجود فعلا بخلاف التالف.

٣ ـ جرد الأصول الثابتة وتسوية حساباتها :

الأصول الثابتة هى عناصر ثروة تحصل عليها الوحدة المحاسبية لا لأغراض الاتجار فيها وإنما لاقتنائها أو لاستخدامها فى الأنشطة المختلفة التى تقوم الوحدة المحاسبية من أجلها . ويطلق عليها أصولا ثابتة لأنها طويلة الأجل ويمتد عمرها الانتاجى إلى عدد من الفترات المحاسبية . وتنقسم الأصول الثابتة Fixed Assets إلى عدد من المجموعات المستقر عليها للمشروعات التجارية والصناعية وهى : الأراضى ، والمبانى ، والانشاءات والطرق والمرافق ، والآلات والمعدات ،

ووسائل النقل والانتقال ، والأثاث والتركيبات ، والعدد والأدوات.ويضاف إلى ذلك فى المشروعات الأخرى مايتفق مع طبيعة نشاطها من أصول ثابتة ، كالثروة الحيوانية فى المشروعات الزراعية ، والثروة التعدينية فى الصناعات الاستخراجية.

وعادة مايسهل التحقق من وجود وملكية الأصول الثابتة ومطابقة كميات الموجود منها مع سجلات الأصول الثابتة ، وتكمن مشكلة هذه الأصول فى تقييمها، أى تحديد القيمة الملائمة لها أو للخدمات والمنافع التى مازالت كامنة فيها فى تاريخ الميزانية العمومية . إلا أن الالتزام بقاعدة التكلفة التاريخية بشأن تقييم هذه الأصول قد أدى إلى تبسيط هذه المشكلة كثيرا وأدى فى نفس الوقت إلى عـدم واقعية حلولها المحاسبية . وبالرغم من ذلك فسوف نلتزم على هذا المستوى المبدئى للدراسة بقاعدة التكلفة التاريخية ، لأنها مازالت الشائعة التطبيق عملا .

ويتم تقييم الأصول الثابتة طبقا لقاعدة التكلفة التاريخية بتكاليف الاقتناء مخصوما منها مايخص ما انقضى من عمرها الانتاجى من اهلاك . وتعرف تكاليف الاقتناء بأنها كل مايلزم من نفقات لوضع الأصل فى الصورة والمـكان الملائم للاستخدام ، أو تلك التى لا تؤدى إلى زيادة قدرته أو كفاءته عما كانت عليه . أما الاهلاك فيعرف محاسبيا بأنه تخصيص أو توزيع تكلفة الأصل على مدار حياته الانتاجية بطريقة عادلة . وسوف نتناول تكاليف الاقتناء أولا ، ثم نتناول الاهلاك المحاسبى للاصول الثابتة .

٣ ـ ١ ـ التفرقة بين النفقات الرأسمالية والمصروفات الجارية :

تعتبر قاعدة التفرقة بين النفقـات الرأسمالية Capital expenditures والمصروفات الجارية Current expenses من أهم القواعد المحاسبية التى بمقتضاها تتحدد تكاليف اقتناء الأصول الثابتة من ناحية ، والتى ينتج عنها التطبيق السليم لقاعدة مقابلة الايرادات الخاصة بالفترة المحاسبية بمصروفاتها من ناحية أخرى .

ويطلق على هذه القاعدة فى كثير من الكتابات المحاسبية قاعدة التفرقة بين المصروفات الايرادية والمصروفات الرأسمالية . غير أننا نحبذ الصياغه بعاليه لأنه وإن كانت المصروفات expenses إيراداته فهى ليست رأسمالية . فالصرف يعنى النفاد مقابل إستفادة عاجلة ومنتهية ، بينما الأصول الرأسمالية فائدتها مستمرة فى العاجل والآجل . ومن ثم فلا يصرف فى سبيل الحصول عليها وإنما ينفق فى سبيل ذلك .

وتطبيقا لهذه القاعدة يعتبر من تكاليف الأصل الثابت كل ماينفق فى سبيل الحصول على الأصل وإعداده وتجهيزه للاستخدام فى المكان والصورة المناسبة لذلك . وبالتالى يعتبر من تكلفة الأصل ، ثمن الشراء من الداخل أو من الخارج ، ومصاريف النقل والشحن والتأمين والتفريغ والرسوم الجركية والتركيب والانشاءات اللازمة للقواعد والتركيبات ، وأجور العمال والمهندسين والخبراء اللازمين لهذه المهام ، وغيرها من التكاليف اللازمة لتوصيل الأصل للحالة التى يمكن استخدامه فيها بأفضل صورة ممكنة . أما الوقود والزيوت والقوى المحركة التى قد تلزم لتشغيل الأصل ، وتكلفة الصيانة العادية والدورية ، والاصلاحات وقطع الغيار وغيرها مما يلزم لإبقاء الأصل فى حالة صالحة للاستخدام ، دون التأثير على طاقته أو كفاءته فتعتبر من المصروفات الجارية .

والمصروفات الجارية هى تلك التى تلزم لتشغيل الأصول والحفاظ عليها أو للحصول على الايرادات خلال فترة محاسبية واحدة هى الفترة الجارية . وتقفل المصروفات الجارية فى الحسابات الختامية لأغراض المقاصة بينها وبين ماينتج عنها من إيرادات لأغراض التعرف على نتيجة عمليات الفترة من أرباح أو خسائر . أما النفقات الرأسمالية فتجعل حسابات الاصول مدينة بها حتى تستنفد خدماتها أو تهلك فى العملية الانتاجية فتتحول إلى مصروفات .

هذا وتتحول كل النفقات إلى مصروفات عند استنفاد خدمات الاصول التى

تؤدي هذه النفقات إلى اقتنائها فى الأغراض التى اقتنيت من أجلها باهلاكها أو استخدامها . ذلك فيما عدا نوعية واحدة من الأصول الثابتة هى الأراضى، وهى الأصل الذى لايهلك بالاستخدام ولا يستهلك فى الاستخدام . وليس من الضرورى أن تكون كل المصروفات فى الأصل نفقات ، فالأجور مثلا هى مصروفات فى سبيل الحصول على خدمات العاملين فى العمليات الجارية المنتجة لايرادات ، بينما هى نفقات إذ كانت فى سبيل الحصول على خدمات العاملين فى تركيب الآلات ، أو فى إنشاء المبانى أو الطرق مثلا .

وتؤدى عدم الدقة فى التفرقة بين المصروفات الجارية والنفقات الرأسمالية إلى عدم الالتزام بالمقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات وعدم دقة رقم الأرباح أو الخسائر الناتجة من هذه المقابلة. وتؤدى المعالجة المحاسبية لنفقة رأسمالية باعتبار أنها مصروف جارى إلى تضخيم المصروفات ومن ثم إنقاص الأرباح أو زيادة الخسائر بالاضافة إلى تخفيض قيمة الأصول. كما يؤدى اعتبار مصروفا جاريا نفقة راسمالية إلى انقاص المصروفات ومن ثم تضخيم الأرباح أو تخفيض الخسائر بالاضافة إلى تضخيم الأصول . ويمتد أثر ذلك الخلل إلى عدد من الفترات المحاسبية .

٣ ـ ب. الطرق المحاسبية الشائعة لأهلاك الأصول الثابتة :

يتم تقييم الأصول الثابتة محاسبيا بالتكلفة التاريخية مخصوما منها الاهلاك المتجمع نتيجة استخدام الأصل فى العمليات الانتاجية ونتيجة للتقادم الزمنى . وقد سبق أن عرفنا الاهلاك محاسبيا بأنه تخصيص أو توزيع تكلفة الأصل الثابت على مدار حياته الانتاجية بطريقة عادلة .

وحيث أن خدمات الاصل الثابت تتاح لعدد من الفترات المحاسبية تتحدد بطول العمر الانتاجى الاقتصادى للأصل ، وحيث أن الاصول الثابتة متنوعة

واستخداماتها متعددة ومتباينة ، فإن أثر كل ذلك على قيمة المنافع المستنفدة وقيمة المنافع الباقية والتى مازالت متوقعة من الاصل الواحد فى الاستخدامات المختلفة يكون مختلفا . ولذلك نجد العديد من الطرق المحاسبية البديلة لحساب الاهلاك فى ظل التعريف السابق له بكل لها مزاياها وعيوبها ، وكل تصلح عن غيرها للاستخدام فى ظروف معينة . ويتطلب تطبيق أي من هذه الطرق البديلة ضرورة توافر المعلومات الآتية :

١ — تكلفة الأصل المرغوب أهلاكه .

٢ — العمر الانتاجى الاقتصادى المقدر للأصل .

٣ — الظروف الفنية والتقنية والبيئية والاقتصادية التى يعمل فى ظلها الأصل .

٤ — تاريخ بدء استخدام الأصل فى العمليات الانتاجية أو فى الأغراض التى تم اقتناء الأصل لتحقيقها .

وسوف نتناول من الطرق المحاسبية الشائعة لحساب الاهلاك الطرق التالية :

— طريقة القسط الثابت Straight Line Depreciation Method .

— طرق القسط المتناقص Declining Depreciation Methods .

— طريقة معدل النفاد Depletion Rate Method .

وسوف نتناول كلا من هذه الطرق بقليل من التفصيل :

٣- ب- ١- طريقة القسط الثابت :

وتقوم هذه الطريقة على افتراض أن جميع الفترات المحاسبية المستفيدة من خدمات الأصل تستفيد من هذه الخدمات بمعدلات متساوية . وهذا يعنى أن كفاءة الأصل فى أداء هذه الخدمات تظل ثابتة على مدار هذه الفترات ولا تتناقص بمرور الزمن أو بتوالى الاستخدام . وقلما تتوافر هذه الافتراضات فى معظم الأصول الثابتة فى الحياة العملية . وربما يعتبر الاصل الاكثر ملاءمة لتطبيقها

هو المبانى ، غير أنها من الطرق الشائعة الاستخدام عملا فى جميع الاصول الثابتة ، وهى الطريقة الوحيدة المستخدمة فى النظام المحاسبى الموحد فى مصر . ويتم حساب الاهلاك السنوى للأصل القابل للاهلاك طبقا لهذه الطريقة بالمعادلة الآتية :

[تكلفة الأصل – القيمة المتوقعة كخردة أو كنفاية] ÷ عدد سنوات العمر الانتاجى المقدر للاصل = الاهلاك السنوى .

فإذا كانت الأصول الثابتة لدى شركة الانفتاح لتعبئة المياه الغازية كالآتى : مبانى وانشاءات ٤٢٥٠٠ جنيه ، آلات ومعدات ٩٨٣٠٠ جنيه ، سيارات نقل ٦٢١٠٠ جنيه ، وقد بدىء فى إستخدام المبانى والآلات والمعدات فى ١٩٧٩/٤/١ بينما بدىء فى استخدام السيارات فى ١٩٧٩/١٠/١ ، وتقدر قيمة هذه الأصول كخردة أو كنفاية كالآتى : مبانى ٢٥٠٠ جنيه ، آلات ومعدات ٨٣٠٠ جنيه ، سيارات ١٢١٠٠ جنيه ، وتقدر الحياة الانتاجية المقدرة لكل من هذه الأصول بالآتى : مبانى ٤٠ سنة ، آلات ومعدات ٩ سنوات ، سيارات نقل ٥ سنوات، وكانت السنة المالية تنتهى فى ١٢/٣١ من كل عام ، فأن إهلاك كل من هذه الأصول طبقا لطريقة القسط الثابت يكون كالآتى :

$$\text{الأهلاك السنوى} = \frac{\text{التكلفة – القيمة كخردة أو كنفاية}}{\text{عدد سنوات العمر الانتاجى}}$$

$$\text{– الأهلاك السنوى للمبانى} = \frac{٤٢٥٠٠ - ٢٥٠٠}{٤٠} = ١٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{اهلاك المبانى لسنة ٧٩} = ١٠٠٠ \times \frac{٩}{١٢} = ٧٥٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{– الاهلاك السنوى للآلات} = \frac{٩٨٣٠٠ - ٨٣٠٠}{} = ١٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

اهلاك الآلات لسنة ٧٩ = ١٠٠٠٠ × $\frac{٩}{١٢}$ = ٧٥٠٠ جنيه

الأهلاك السنوى للسيارات = $\frac{٦٢١٠٠ - ١٢١٠٠}{٥}$ = ١٠٠٠٠ جنيه

أهلاك السيارات لسنة ٧٩ = ١٠٠٠٠ × $\frac{٣}{١٢}$ = ٢٥٠٠ جنيه

ويتم قيد الاهلاك كالعادة بجعل حساب الاهلاك مدينا وحساب مخصص الاهلاك دائنا لكل نوع من الأصول بصفة مستقلة بقيد تسوية. ثم يقفل حساب الاهلاك فى حساب الانتاج أو التشغيل أو حساب الأرباح والخسائر ، ويظهر المخصص مطروحا طرحا شكليا من الأصل الخاص به فى الميزانية .

هذا ويلاحظ أن السنة قد تحملت بالاهلاك بما يعادل عدد أشهر استفادتها من الأصل منسوبة إلى عدد أشهر السنة . وإذا حدث وأضافت شركة الانفتاح لآلاتها سنة ١٩٨٠ مابلغ تكلفته ٦٧٢٠٠ جنيه وتقدر قيمته كخردة بمبلغ ٧٢٠٠ جنيه وتقدر حياته الانتاجية ١٢ سنة ، وبدأ استخدامه فى ١٩٧٠/٧/١ . فإن رصيد الآلات بالتكلفة فى الدفاتر يصبح ١٦٥٠٠٠ جنيه . ويتم حساب الاهلاك الآلات والمعدات عن عام ١٩٨٠ فى ٨٠/١٢/٣١ كالآتى :

إهلاك الآلات الأصلية (عن سنة كاملة) = ١٠٠٠٠ جنيه

اهلاك الآلات المضافة = $\left(\frac{٦٧٢٠٠ - ٧٢٠٠}{١٢}\right) \times \frac{٦}{١٢}$ = ٢٥٠٠ »

اهلاك الآلات والمعدات لسنة ٨٠ = ١٢٥٠٠ »

ويجعل حساب اهلاك الآلات والمعدات مدينا بالمبلغ ليقفل بعد ذلك فى الحساب الختامى الملائم مقابل جعل حساب مخصص إهلاك الآلات والمعدات دائنـا ،

ليصبح رصيده ٢٠٠٠٠ جنيه يخصم من الآلات والمعدات فى جانب الأصول بالطرح الشكلى فى الميزانية .

وبعد إنقضاء الحياة الانتاجيه المقدرة للاصل يصبح رصيد مخصص الاهلاك مساويا لتكلفة الاصل ناقصا القيمة المقدرة كخردة .

٣ - ب. ٢- طرق القسط المتناقص :

تقوم هذه الطرق على افتراض أن السنوات الأولى من عمر الاصل تستفيد من خدماته بصورة أفضل وبمصاريف تشغيل وصيانة أقل عن السنوات الأخيرة. ذلك لأن الاصل يكون فى حالة أفضل وهو مازال بعد جديدا عما يكون عليه عندما يقترب من التخريد وبالتالى فيجب أن تتحمل السنوات الأولى باهلاك أكبر من السنوات الأخيرة ، وبذلك يصبح قسط الاهلاك السنوى متناقصا . ولاشك فى أن هذه الطريقة تفضل عن طريقة القسط الثابت منطقيا واقتصاديا فى ظل الظروف الاقتصادية والتقنية الراهنة ، كما تلجأ إلى اتباعها العديد من المنشآت ، وخاصة فى الولايات المتحدة حيث يترتب على اتباعها أعباء ضريبية أقل . ويمكن حساب القسط المتناقص بعديد من الطرق نتناول منها إثنين بالشرح المختصر ، هما : طريقة الاهلاك المعجل Accelerated Depreciation Method ، وطريقة مجموع أرقام السنوات Some of the years' digits Method.

١ - طريقة الأهلاك المعجل :

وتتطلب هذه الطريقة ضرورة حساب الاهلاك السنوى بطريقة القسط الثابت ، ثم تحديد نسبة هذا الاهلاك إلى مجموع التكلفة المراد اهلاكها ، ثم مضاعفة النسبة الناتجة واستخدامها لحساب الاهلاك السنوى على الرصيد المتناقص للاصل .

ولنفرض لتوضيح هذه الطريقة أن احدى الشركات اشترت مجموعة من الآلات بلغت تكاليفها فى حالة معدة للاستخدام ٤٠٠٠٠ جنيه ويقدر عمرها

الانتاجى بخمس سنوات ولا يتوقع لها قيمة خردة . وقد بدأ استخدامها فى ١٩٧٧/١/١ ، وتنتهى السنة المالية فى ١٢/٣١ من كل عام ، ويتم تطبيق طريقة الاهلاك المعجل كالآتى :

(١) الاهلاك السنوى بالقسط الثابت = $\frac{\text{٤٠٠٠٠ — صفر}}{\text{٥}}$ = ٨٠٠٠ جنيه

(٢) نسبة الاهلاك للقيمة القابلة للاهلاك = $\frac{\text{٨٠٠٠}}{\text{٤٠٠٠٠}}$ × ١٠٠ = ٢٠ ٪

(٣) نسبة الاهلاك المعجل ٢٠٪ × ٢ = ٤٠ ٪

ويتم حساب الاهلاك السنوى كالآتى :

نهاية السنة	القيمة الخاضعة للاهلاك	النسبة	الاهلاك السنوى	الرصيد المتبقى	مخصص الاهلاك
	ج		ج	ج	ج
١	٤٠٠٠٠	٤٠٪	١٦٠٠٠	٢٤٠٠٠	١٦٠٠٠
٢	٢٤٠٠٠	٤٠٪	٩٦٠٠	١٤٤٠٠	٢٥٦٠٠
٣	١٤٤٠٠	٤٠٪	٥٧٦٠	٨٦٤٠	٣١٣٦٠
٤	٨٦٤٠	٤٠٪	٣٤٥٦	٥١٨	٣٤٨١٦
٥	٥١٨٤	٤٠٪	٢٠٧٤	٣١١٠	٣٦٨٩٠

ويتم حساب الاهلاك فى ظل طريقة الاهلاك المعجل ، كما هو واضح من الجدول ، على الرصيد المتبقى من التكلفة بعد خصم مجمع الاهلاك (مخصص الاهلاك) . ففى نهاية السنة الثالثة مثلا تم حساب الاهلاك بنسبة ٤٠٪ من ١٤٤٠٠ جنيه وهذا المبلغ هو عبارة عن تكلفة الأصل التاريخية وهى ٤٠٠٠٠ جنيه مخصوما منها رصيد مخصص الاهلاك فى بداية السنة الثالثة والذى يمثل مجمل اهلاك السنة الأولى والثانية (١٦٠٠٠ + ٩٦٠٠ = ٢٥٦٠٠) .

هذا ويطلق محاسبيا على التكلفة التاريخية للأصل مخصوما منها مخصص الاهلاك اصطلاح «القيمة الدفترية» وهي قيمة متناقصة بمرور الزمن بتزايد رصيد مخصص الاهلاك ، وهي القيمة التي تخضع للاهلاك بنسبة الاهلاك المعجل .

ويلاحظ أن الرصيد الخاضع للاهلاك في ظل طريقة الاهلاك المعجل لا يصل إلى الصفر إلا في مالانهاية . وبالتالي فإذا كان للأصل قيمة متوقعة محددة كنفاية أو كخردة فيجب وقف حساب الاهلاك عليه عندما يصل رصيده إلى هذه القيمة . ويمكن التغلب على هـذه المشكلة بتحديد نسبة الاهلاك التي تطبق على الرصيد المتناقص عن طريق المعادلة التالية :

$$\text{نسبة الاهلاك المعجل} = ١ - \sqrt[\text{ن}]{\frac{\text{القيمة كنفاية}}{\text{تكلفة الاصل}}}$$

حيث ن هي عدد سنوات العمر الانتاجي المقرر للأصل .

فلو فرضنا مثلا أن شركة الكمال قد حصلت على سيارة نصف نقل بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه معدة للاستخدام ، ويقدر عمرها الانتاجي بأربع سنوات، وتقدر قيمتها كخردة بمبلغ ١٢٩٦ جنيه ، فإن نسبة الاهلاك المعجل تكون كالآتي :

$$\text{نسبة الاهلاك المعجل} = ١ - \sqrt[٤]{\frac{١٢٩٦}{١٠٠٠٠}}$$

$$= ١ - \frac{٦}{١٠} = \frac{٤}{١٠} = ٤٠\ \%$$

ويكون اهلاك السيارة ومجمع الاهلاك والقيمة الدفترية كالآتي :

السنة	القيمة الدفترية	النسبة	الاهلاك السنوى	مجمع الاهلاك
١	١٠٠٠٠	٤٠٪	٤٠٠٠	٤٠٠٠
٢	٦٠٠٠	٤٠٪	٢٤٠٠	٦٤٠٠
٣	٣٦٠٠	٤٠٪	١٤٤٠	٧٨٤٠
٤	٢١٦٠	٤٠٪	٨٦٤	٨٧٠٤

القيمة كنفاية ١٢٩٦

ويلاحظ أن هذه المعادلة سوف تؤدى إلى معدل اهلاك مرتفع كلما قلت القيمة المقدرة كنفاية ، ليصل هذا المعدل إلى ١٠٠٪ عندما تكون القيمة المقدرة كنفاية صفر.وهذا يعنى أن تكلفة الاصل تحمل للسنة الأولى ليصبح رصيده صفر ، ومن ثم اهلاك السنوات التالية صفر أيضا ، ولذلك يفضل دائما حساب نسبة الاهلاك المعجل على أساس ضعف نسبة القسط الثابت .

ب ـ طريقة مجموع أرقام السنوات :

يتحدد الاهلاك السنوى طبقا لهذه الطريقة بالخطوات التالية : (١) تحدد سنوات العمر الانتاجى المقدر للأصل ، (٢) نضع هذه السنوات فى صورة مسلسلة رقمية متتالية ، (٣) نقوم بجمع أرقام السلسلة ليكون هذا المجموع مقاما للنسب الاهلاك السنوية ، (٤) نقوم بابدال أرقام السلسلة مبتدئين بالرقم الأكبر ومنتهين بالرقم الأصغر ، (٥) نضع مجموع أرقام السنوات مقاما لكل رقم من هذا الجدول، (٦) يحسب الاهلاك السنوى وبضرب كل من الكسور الناتجة فى تكلفة الأصل مبتدئين بالكسر الأكبر للسنة الأولى ومنتهين بالكسر الأصغر للسنة الأخيرة ، ليتحدد الاهلاك السنوى الخاص بكل سنة .

ولنفرض مثلا توضيحا لهذه الطريقة أن احدى المنشآت قامت بشراء حاسب آلى بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه ، تقدر حياته الانتاجية بخمس سنوات دون قيمة كخردة،

وكان الحاسب معدا للاستخدام فى ١٩٧٩/٤/١ ، وتنتهى السنة المالية فى ١٢/٣١ من كل عام. وطبقا لطريقة مجموع أرقام السنوات يتم حساب اهلاك كل سنة من سنوات عمر الحاسب أولا كالآتى :

عدد السنوات : ١ + ٢ + ٣ + ٤ + ٥ = ١٥

(الخطوات من ١ الى ٣).

نسبة الاهلاك : $\frac{٥}{١٥}$ ، $\frac{٤}{١٥}$ ، $\frac{٣}{١٥}$ ، $\frac{٢}{١٥}$ ، $\frac{١}{١٥}$ (الخطوات ٤ ، ٥)

ويكون قسط اهلاك كل سنة من سنوات عمر الحاسب ، وكذلك ما تتحمل به كل سنة مالية كالآتى :

السنة من عمر الحاسب	قسط الأهلاك عن السنة من عمر الحاسب	السنة المالية المنتهية فى	قسط الاهلاك الخاص بالسنة المالية	مخصص الاهلاك
	جنيه		جنيه	جنيه
١	٦٠٠٠٠ × $\frac{٥}{١٥}$ = ٢٠٠٠٠	٧٩/١٢/٣١	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠
٢	٦٠٠٠٠ × $\frac{٤}{١٥}$ = ١٦٠٠٠	٨٠/١٢/٣١	١٧٠٠٠	٣٢٠٠٠
٣	٦٠٠٠٠ × $\frac{٣}{١٥}$ = ١٢٠٠٠	٨١/١٢/٣١	١٣٠٠٠	٤٥٠٠٠
٤	٦٠٠٠٠ × $\frac{٢}{١٥}$ = ٨٠٠٠	٨٢/١٢/٣١	٩٠٠٠	٥٤٠٠٠
٥	٦٠٠٠٠ × $\frac{١}{١٥}$ = ٤٠٠٠	٨٣/١٢/٣١	٥٠٠٠	٥٩٠٠٠
مجموع	١ ٦٠٠٠٠	٨٤/١٢/٣١	١٠٠٠	٦٠٠٠٠

هذا ويلاحظ أن السنة الأولى من العمر الانتاجى للأصل تتحمل بأهلاك يماثل ما تتحمله السنة الأخيرة مضروبا فى عدد سنوات العمر الانتاجى ، كما تتحمل السنة الثانية ما يماثل ما تتحمله السنة الأخيرة مضروبا فى (عدد سنوات العمر الانتاجى - ١) ... وهكذا .

أى أن إهلاك كل سنة (و) من العمر الانتاجى للأصل ن إذا كان إهلاك السنة الأخيرة ع يمكن أن يتحدد بالمعادلة التالية ، حيث ك ترمز للأهلاك السنوى .

$$ك_و = ك_ع \times (ن - و + ١)$$

ويتحدد $ك_ع$ إذا كانت التكلفة المراد إهلاكها (ت) بالمعادلة التالية:

$$ك_ع = ت \times \left[\frac{١}{\sum_{و=١}^{ن} و} \right]$$

وقد تحدد الاهلاك الذى تتحمل به كل سنة مالية للمثال الوارد بعاليه على حسب استفادة كل سنة مالية من سنوات عمر الحاسب الذى تحدد أهلاكها بطريقة مجموع أرقام السنوات ، كالآتى:

السنة المالية المنتهية فى :

٧٩/١٢/٣١ استفادت بتسعة شهور من السنة الأولى من عمر الحاسب

فيكون الاهلاك الخاص بها $= ٢٠٠٠٠ \times \frac{٩}{١٢} = ١٥٠٠٠$ جنيه .

٨٠/١٢/٣١ استفادت ثلاثة شهور من السنة الأولى من عمر الحاسب فيكون

الاهلاك عن هذه الشهور الثلاثة $= ٢٠٠٠٠ \times \frac{٣}{١٢} = ٥٠٠٠$ جنيه .

واستفادت بتسعة شهور من السنة الثانية من عمر الحاسب ، فيكون الاهلاك

عن الشهور التسعة = ١٦٠٠٠ × $\frac{٩}{١٢}$ = ١٢٠٠٠ جنيه

فيكون اهلاك سنة ٨٠ = ٥٠٠٠ + ١٢٠٠٠ = ١٧٠٠٠ جنيه

. . . .

٨٤/١٢/٣١ استفادت بالثلاث شهور الأخيرة من السنة الأخيرة من عمر الحاسب

فيكون الاهلاك الذى تتحمل به = ٤٠٠٠ × $\frac{٣}{١٢}$ = ١٠٠٠ جنيه

وتتميز طرق القسط المتناقص عموما على طريقة القسط الثابت بالمزايا التالية :

١ - تؤدى إلى أن الاهلاك السنوى ، ولو أنه يتم حسابه على أساس التكلفة التاريخية ، يقارب فى القيمة النقص فى القيمة الاقتصادية نتيجة الاستخدام ومرور الزمن والتقادم التقنى ، عن طريقة القسط الثابت .

٢ - تؤدى إلى تخصيص تكلفة الاصل بصورة أكثر عدالة على الفترات المحاسبية المستفيدة من خدماته ، ذلك لارتفاع كفاءة الاصل فى السنوات الاولى من حياته الانتاجية وانخفاض تكلفة التشغيل والصيانة عن السنوات الأخيرة التى تتحمل بتكاليف تشغيل وصيانة أعلى مقابل الحصول على كفاءة إنتاجية أقل .

٣ - تؤدى إلى تحقيق مزايا ضريبية أفضل فى السنوات الاولى من عمر الاصل حيث يرتفع الاهلاك فينخفض الربح الخاضع للضريبة .

ومع هذه المزايا فهذه الطرق مازالت عرضة للانتقادات التى توجه لحساب الاهلاك على أساس التكلفة التاريخية عموما ، وهو موضوع دراسات متقدمة .

ولا تختلف المعالجة المحاسبية للاهلاك فى ظل طرق القسط المتناقص عما سبق ذكره فى طريقة القسط الثابت . فيجعل حساب الاهلاك مدينا بما يخص الفترة مقابل جعل حساب مخصص الاهلاك دائنا . ثم يقفل حساب الاهلاك فى الحساب

الختامى الملائم . ويظهر المخصص مطروحا طرحا شكليا من حساب الاصل الخاص به فى جانب الاصول من الميزانية ، وينتج حاصل الطرح مايطلق عليه القيمة الدفترية ، كما سبق ووضحنا .

٣ - ب - ٣ - طريقة معدل النفاد :

ويطلق عليها أيضا طريقة الانتاج فى حساب الاهلاك . ويرتبط حساب الاهلاك فى هذه الطريقة بالانتاجية المستنفدة من الانتاجية الكامنة بالأصل على مدار حياته الانتاجية المتوقعة ، بمعنى انه مثلا إذا كان يقدر لسيارة أن تعيش لمسافة ١٠٠٠٠٠ كيلو متر ، وتم استخدامها فى السنة الأولى ١٢٠٠٠ كيلو متر ، والثانية ٢٠٠٠٠ كيلو متر والثالثة ٦٠٠٠ كيلو متر ، . وهكذا فأن ماتتحمل به هذه السنوات الثلاث ، من تكلفة السيارة ، بفرض أن هذه التكلفة تبلغ ١٠٠٠٠ جنيه تكون كالآتى :

السنة	التكلفة	معدل النفاد	الاهلاك	مخصص الاهلاك
	جـ		جـ	جـ
١	١٠٠٠٠	١٢٠٠٠ / ١٠٠٠٠٠	١٢٠٠	١٢٠٠
٢	١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠ / ١٠٠٠٠٠	٢٠٠٠	٣٢٠٠
٣	١٠٠٠٠	٦٠٠٠ / ١٠٠٠٠٠	٦٠٠	٣٨٠٠
.	١٠٠٠٠	.	.	.
.	.	.	.	.
.	.	.	.	.
.	.	.	.	.
ن	.	.	.	١٠٠٠٠

وتؤدى هذه الطريقة إلى ربط تكلفة الاهلاك بمعدل الاستخدام السنوى ، ومن ثم لاتأخذ فى الاعتبار التقـادم الزمنى والتقنى . فالسيارة عمر ٥ سنوات المستخدمة ١٠٠٠٠ كيلو متر لاتساوى بالتأكيد نفس الماركة عمر سنة أو سنتين المستخدمة لنفس المسافة .

إلا أن هذه الطريقة تعتبر أفضل الطرق لاهلاك مخزون موارد الثروة التعدينية والبترولية ، مثل مناجم الذهب والفضة والحـديد والفوسفات ومخزون البترول الخام .

وإذا طبقت هذه الطريقة على مناجم الثروة التعدينية ، فإنه لايتم عادة تكوين مخصص للاهلاك . بل يجعل حساب الأصل المستنفد جزء منه دائنا بالقيمـة المستنفدة مباشره . فإذا افترضنا مثلا أن مخزون البترول الخام فى جمهورية مصر العربية فى ٧٩/١/١ قد بلغ ٢٠ مليون برميل ، وأنه خلال سنة ١٩٧٩ قد تم استخراج مليون برميل ، وبفرض تقدير البرميل غير المستخرج بالتكلفة بمبلغ ١٠ جنيه ، فإن قيمة المستنفد عن سنة ١٩٧٩ تصبح :

١٠٠٠٠٠٠ برميل × ١٠ جنيه = ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه

ويكون القيد اللازم كالآتى :

١٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/ تكلفة المستنفد من مخزون البترول الخام

١٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ قيمة مخزون البترول الخام

وتنتقص قيمة المخزون فى ميزانية الهيئة العامة للبترول من ٢٠٠ مليون جنيه فى ٧٩/١/١ إلى ١٩٠ مليون جنيه فى ٧٩/١٢/٣١ ، كما يقفل حساب تكلفة المستنفد فى حساب الانتاج .

٣ ـ حـ ـ الأرباح والخسائر الرأسمالية وتخريد الاصول الثابتة :

عندما يتم بيع الأصول الثابتة بثمن يقل عن قيمتها الدفترية فى تاريخ بيع

فإن الفرق يطلق عليه محاسبيا « خسائر رأسمالية » ، كما أنه يتم تخريد الأصول الثابتة القابلة للاهلاك عند إنتهاء حياتها الانتاجية،أو قبل ذلك فى بعض الأحيان، مما يستدعى ضرورة تعديل القيمة الدفترية باستبعاد ماتم تخريده . وسوف نوضح المعالجة المحاسبية لهذه العمليات عن طريق سلسلة من الأمثلة .

المثال الاول : عن الخسائر الرأسمالية وطريقة القسط الثابت :

قامت شركة المنتجات المعدنية بشراء آلة لتصنيع الشبابيك المعدنية فى ١٩٧٥/٢/٢٧ . وقد تم تركيب الآلة وبدأ تشغيلها فى ١٩٧٥/٧/١ . وقد تم شراء الآلة من النمسا بما يعادل ٣٦٠٠٠ جنيه مصرى تسليم ميناء الاسكندرية سددت باستلام المستندات ، وبلغت الرسوم الجمركية ومصاريف التخليص ٢٦٠٠ جنيه سددت نقدا فى ٧٥/٣/٢٩ ، كما بلغت مصاريف نقل الآلة وإعداد قواعدها وتركيبها ٢٢٠٠ جنيه نقدا ، ويقدر العمر الانتاجى للآلة بخمس سنوات ، تقدر قيمتها خردة بعدها بمبلغ ١٨٠٠ جنيه . وتستهلك الآلة بطريقة القسط الثابت . وتنتهى السنة المالية فى ١٢/٣١ من كل عام . غير أن الشركة قررت فى ٧٨/٩/٣٠ بيع الآلة واستبدالها بأخرى أكثر منها كفاءة . وقد قامت الشركة ببيع الآلة فى هذا التاريخ بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه

والمطلوب : توضيح المعالجة المحاسبية الملائمة لهذه العمليات وتصوير الحسابات اللازمة فى تاريخ بيع الآلة .

أولا : إثبات تكلفة الآلة وإعدادها للاستخدام سنة ١٩٧٥ :

٣٦٠٠٠		من حـ/ الآلة	٧٥/٢/٢٧
	٣٦٠٠٠	إلى حـ/ النقدية	
		ثمن الشراء	

٢٦٠٠ من حـ/ الآلة ٧٥/٢/٢٩

٢٦٠٠ إلى حـ/ النقدية

الرسوم الجمركية ومصاريف التخليص

٢٢٠٠ من حـ/ الآلة ٧٥/٧/١

٢٢٠٠ إلى حـ/ النقدية

مصاريف التركيب

وبذلك يظهر حساب الآلة رصيدا مدينا بتكلفتها بمبلغ ٤١٨٠٠ جنيه فى ٧٥/٧/١ تاريخ بدء التشغيل . ويكون قسط الاهلاك السنوى على أساس طريقة القسط الثابت كالآتى :

قسط الاهلاك السنوى = $\frac{٤١٨٠٠ - ١٨٠٠}{٥}$ = ٨٠٠٠ جنيه

ولما كانت سنة ٧٥ لم تستفيد إلا بنصف سنة فهى تتحمل باهلاك = ٤٠٠٠ جنيه حيث يكون قيد التسوية فى ٧٥/١٢/٣١ كالآتى :

٤٠٠٠ من حـ/ اهلاك الآلة

٤٠٠٠ إلى حـ/ مخصص اهلاك الآلة

اهلاك الآلة عن الفترة من ٧/١ حتى ١٢/٣١

ويقفل حـ/ اهلاك الآلة فى حساب الانتاج أو التشغيل بجعل حـ/ الاهلاك دائنا وحـ/ الانتاج أو التشغيل عن سنة ١٩٧٥ مدينا .

ويخصم رصيد مخصص الاهلاك (٤٠٠٠ جنيه) من حـ/ الآلة فى الاصول الثابتة فى الميزانية ليتبقى فيها القيمة الدفترية فى ٧٥/١٢/٣١ بمبلغ ٣٧٨٠٠ جنيه

وحيث تم بيع الآلة فى ٧٨/٩/٣٠ ، فإن كل من السنتان ١٩٧٦ ، ١٩٧٧ تتحمل بالاهلاك سنة كاملة . ويجرى قيد مماثل للقيد بعاليه لإثبات التسوية ، ثم يجرى اقفال الاهلاك بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه فى ٧٦/١٢/٣١ ، وفى ٧٧/١٢/٣١ .

ويصبح رصيد حساب مخصص الاهلاك فى ٧٧/١٢/٣١ بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه (٤٠٠٠ + ٨٠٠٠ + ٨٠٠٠) وتصبح القيمة الدفترية للآلة فى نفس التاريخ ٢١٨٠٠ جنيه .

وفى سنة ٧٨ التى تم فى ٩/٣٠ منها بيع الآلة يتم اجراء القيود التالية فى تاريخ البيع .

ـ حساب الاهلاك عن الفترة من ٧٨/١/١ حتى تاريخ البيع ٧٨/٩/٣٠ وتسوية المخصص .

الاهلاك عن ٩ شهور $= ٨٠٠٠ \times \frac{٩}{١٢} = ٦٠٠٠$ جنيه

٦٠٠٠		من حـ/ الاهلاك	٧٨/١/٣٠
	٦٠٠٠	إلى حـ/ مخصص إهلاك الآلة	

وبترحيل هذا القيد لحساب المخصص يصبح رصيده ٢٦٠٠٠ جنيه .

وحيث تم بيع الآلة فإنه لايصبح هناك مبررا لوجود المخصص الخاص بها ، وبالتالى يقفل حساب المخصص فى حـ/ الآلة بالقيد التالى :

٢٦٠٠٠		من حـ/مخصص اهلاك الآلة	٧٨/٩/٣٠
	٢٦٠٠٠	إلى حـ/ الآلة	

ويصبح رصيد حساب الالة مساويا لقيمتها الدفترية فى ذلك التاريخ ويبلغ ١٥٨٠٠ جنيه . وحيث أن الالة قد تم بيعها بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ، فإن الشركة تكون قد حققت خسائر رأسمالية تبلغ ٥٨٠٠ جنيه . ويتم إقفال حساب الالة بأثبات واقعة البيع والخسائر الرأسمالية بالقيد التالى :

		من مذكورين :	٧٨/٩/٣٠
١٠٠٠٠		حـ/ النقدية (أو حـ/ المدينين) بثمن البيع	
٥٨٠٠		حـ/ الخسائر الرأسمالية (الفرق بين ثمن البيع والقيمة الدفترية)	
	١٥٨٠٠	إلى حـ/ الالة	

ويقفل حـ/ الأهلاك فى حـ/ التشغيل أو حـ/ الانتاج ، ويقفل حـ/ الخسائر الرأسمالية فى حـ/ الأرباح والخسائر بعد تحديد صافى ربح العمليات (كما سيرد فيما بعد) ، وذلك عند انتهاء السنة المالية ٧٨/١٢/٣١ . ويظهر حساب الآلة وحـ/ مخصص الأهلاك وحـ/ الخسائر الرأسمالية فى ٧٨/٩/٣٠ بعد التسوية وأثبات البيع كالآتى :

منه — حـ/ الآلة — له

٤١٨٠٠	رصيد	٧٨/١/١	٣٦٠٠٠	من حـ/ مخصص الأهلاك	٧٨/٩/٣٠
			١٠٠٠٠	من حـ/ النقدية	٧٨/٩/٣٠
			٥٨٠٠	من حـ/ الخسائر الرأسمالية	٧٨/٩/٣٠
٤١٨٠٠			٤١٨٠٠		

حـ/ مخصص أهلاك الآلة

٢٦٠٠٠	الى حـ/ الآلة	٧٨/٩/٣٠	٢٠٠٠٠	رصيد	٧٨/١/١
			٦٠٠٠	من حـ/ الأهلاك	٧٨/٩/٣٠
٢٦٠٠٠			٢٦٠٠٠		

منه — حـ/ الخسائر الرأسمالية — له

٥٨٠٠	الى حـ/ الآله	٧٨/٩/٣٠	٥٨٠٠	يقفل فى حـ/ أ خ فى ١٢/٣١	

ومن الجدير بالذكر أنه كان من الممكن توسيط حساب لبيع الآله يقفل فيه رصيد أول الفترة للآلة ومخصص الأهلاك بعد التسوية ويجعل دائنا بثمن بيع الآلة ، ليحدد رصيده بعد ذاك الأرباح أو الخسائر الرأسمالية التى تقفل فى حـ/

الأرباح والخسائر فى نهاية العام . وسوف نعالج المثال التالى بهذه الطريقة .

المثال الثانى : عن الأرباح الرأسمالية وطريقة الأهلاك المعجل :

أشترت إحدى الشركات سيارة نقل حمولة ٢٠ طن فى حالة معدة للاستخدام فى ١٩٧٦/٩/٣٠ بمبلغ ٥٤٠٠٠ جنيه لنقل وارداتها من الخارج من جمرك الاسكندرية الى مقر الشركة بالقاهرة وبلغت تكلفة شرائها ٥٠٠٠٠ جنيه ومصاريف تجهيزها ٤٠٠٠ جنيه ، وقدر عمرها الانتاجى بخمس سنوات تنتهى فى ٨١/٩/٣٠ ، بقيمة كخردة ٦٠٠٠ جنيه ، كما تقرر إهلاك السيارة بطريقة الأهلاك المعجل . وفى ١٩٨٠/١٢/٣١ قررت الشركة بيع السيارة وإستبدالها بسيارة جرار جديدة حمولة ٦٠ طن ، وتم بيع السيارة القديمة فعلا فى ذلك التاريخ بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ، بينما بلغت تكلفة السيارة الجديدة ١٠٦٠٠٠ جنيه تقرر إهلاكها على خمس سنوات بطريقة مجموع أرقام السنوات ، وقدرت قيمتها البيعية بعد ذلك بمبلغ ١٦٠٠٠ جنيه . المطلوب : توضيح المعالجة المحاسبية للسيارة القديمة حتى بيعها بتوسط حساب للسيارة المباعة ، وإظهار ما يلزم من تسويات كما يجب إجراءها فى ٨١/١٢/٣١ ، حيث تنتهى السنة المالية للشركة فى ١٢/٣١ من كل عام .

<u>أولا :</u> إثبات شراء السيارة فى ١٩٧٦/٩/٣٠ وتحديد قسط الأهلاك السنوى .

ـ عند شراء السيارة يتم إثبات القيد التالى :

٥٤٠٠٠	من حـ/ السيارة	١٩٧٦/٠/٣٠
٥٤٠٠٠	الى حـ/ النقدية (أو الدائنين)	

ـ ويتم حساب الأهلاك كالآتى :

١ ـ نسبة القسط الثابت : قسط الأهلاك السنوى = $\frac{٥٤٠٠٠ - ٦٠٠٠}{٥}$ = ٩٦٠٠ جنيه

نسبة التقسيط الثابت = ٩٦٠٠ / ٤٨٠٠٠ × ١٠٠ = ٢٠٪

٢ ـ نسبة الاهلاك المعجل = ٢٠٪ × ٢ ٤٠٪

السنة من عمر السيارة	القيمة الدفترية		قسط الاهلاك للسنة من عمر السيارة	السنة المالية المنتهية فى	نصيب السنة المالية من الاهلاك	مخصص الاهلاك فى تاريخ نهاية السنة المالية
	جنيه		جنيه		جنيه	جنيه
١	٥٤٠٠٠	٪٤٠	٢١٦٠٠	٧٦/١٢/٣١	٥٤٠٠	٥٤٠٠
٢	٣٢٤٠٠	٪٤٠	١٢٩٦٠	٧٧/١٢/٣١	١٦٢٠٠ ٣٢٤٠	٢٤٨٤٠
٣	١٩٤٤٠	٪٤٠	٧٧٧٦	٧٨/١٢/٣١	٩٧٢٠ ١٩٤٤	٣٦٥٠٤
٤	١١٦٦٤	٪٤٠	٤٦٦٤	٧٩/١٢/٣١	٥٨٣٢ ١١٦٦	٤٢٥٠٢
٥	٧٠٠٠	فرق	١٠٠٠	٨٠/١٢/٣١	٢٤٩٨ ٢٥٠	٤٧٢٥٠
الرصيد	٦٠٠٠			٨١/١٢/٣١	٧٥٠	٤٨٠٠٠

ويلاحظ أن أهلاك سنة ١٩٧٦ لمدة ثلاثة شهور ، أى ٢١٦٠٠ × ٣/١٢

= ٥٤٠٠ جنيه . بينما أهلاك سنة ٧٧ مثلا لمدة ١٢ شهرا ، منها :

٩ شهور من السنة الأولى من عمر السيارة إهلاكها ٢١٦٠٠ × ٩/١٢

= ١٦٢٠٠ جنيه

٣ شهور من السنة الثانية من عمر السيارة إهلاكها = ١٢٩٦٠ × $\frac{٣}{١٢}$

= ٣٢٤٠ جنيه

الاهلاك التى تتحمل به سنة ١٩٧٧ ١٩٤٤٠ جنيه

كما يلاحظ أن ما تم اهلاكه فى السنة الخامسة من عمر السيارة يبلغ ١٠٠٠ جنيه وهو أقل من ٤٠٪ من القيمة الدفترية ، ولكنه يمثل الفرق بين القيمة الدفترية فى بداية العام والقيمة المقدرة خردة فى نهاية العام الخامس من عمر السيارة .

ثانيا : تسوية مخصص الأهلاك سنويا :

يتم إثبات اهلاك سنة ١٩٧٦ وتسوية المخصص بالقيد التالى :

٥٤٠٠	من حـ/ اهلاك السيارة	٧٦/١٢/٣١
٥٤٠٠	الى حـ/ مخصص أهلاك السيارة	

ويقفل حساب الاهلاك فى حساب الانتاج أو التشغيل (منشأة صناعية) أو الأرباح والخسائر (منشأة تجارية) ، ويظهر المخصص مطروحا من رصيد السيارة طرحا شكليا ليعطى قيمة دفترية لها فى ٧٦/١٢/٣١ تبلغ ٤٩٦٠٠ جنيه فى الأصول الثابتة فى الميزانية .

ويتم إجراء نفس القيد السابق فى ٧٧/١٢/٣١ بمبلغ ١٩٤٤٠ جنيـه ليصبح رصيد المخصص ٢٤٨٤٠ جنيه ، ويقفل الاهلاك فى الحساب الختامى الملائم (على حسب طبيعة النشاط) .

ويتم إجراء نفس القيد فى ٧٨/١٢/٣١ بمبلغ ١١٦٦٤ جنيه ليصبح رصيد المخصص ٣٦٥٠٤ جنيه ويعالج نفس المعالجة السابقة .

ويتم إجراء نفس القيد فى ٧٩/١٢/٣١ بمبلغ ٦٩٩٨ جنيها ليصبح رصيد المخصص ٤٣٥٠٢ جنيه ، وفى ٨٠/١٢/٣١ بمبلغ ٣٧٤٨ جنيه ليصبح رصيد المخصص فى تاريخ بيع السيارة ٤٧٢٥٠ جنيه .

ثالثا : إثبات بيع السيارة وتسوية المخصص وأقفال الحسابات فى ٨٠/١٢/٣١ .

سوف نقوم فى هذا المثال بتوسيط حساب الأصل الثابت المباع ، وهو فى هذا المثال حساب السيارة المباعة . وتكون القيود الدفترية فى ٨٠/١٢/٣١ تاريخ بيع السيارة بفرض البيع تم نقدا ، وبفرض منشأة تجارية كالآتى :

٣٧٤٨		من حـ/ اهلاك السيارة	٨٠/١٢/٣١
	٣٧٤٨	الى حـ/ مخصص اهلاك السيارة	
٥٤٠٠٠		من حـ/ السيارة المباعة	٨٠/١٢/٣١
	٥٤٠٠٠	الى حـ/ السيارة	
		إقفال حساب السيارة فى حساب السيارة المباعة	
٤٧٢٥٠		من حـ/ مخصص اهلاك السيارة	٨٠/١٢/٣١
	٤٧٢٥٠	الى حـ/ السيارة المباعة	
		اقفال مخصص اهلاك السيارة فى السيارة المباعة	
١٠٠٠٠		من حـ/ النقدية	٨٠/١٢/٣١
	١٠٠٠٠	الى حـ/ السيارة المباعة	
		ثمن بيع السيارة	

٤٨   من ح/ الارباح والخسائر   ٣١/١٢/٨٠

٣٧٤٨   الى ح/ اهلاك السيارة

اهلاك السيارة عن العام

٢٢٥٠   من ح/ السيارة المباعة   ٣١/١٢/٨٠

٢٢٥٠   الى ح/الأرباح الرأسمالية

أرباح بيع السيارة

٢٢٥٠   من ح/ الأرباح الرأسمالية   ٣١/١٢/٨٠

٢٢٥٠   الى ح/الارباح والخسائر

اقفال ح/الارباح الرأسمالية

ويظهر حساب السيارة وحساب المخصص وحساب السيارة المباعة وحساب الارباح الرأسمالية فى ٣١/١٢/٨٠ بعد التسوية والاقفال كالآتى :

ح/ السيارة

٥٤٠٠٠	رصيد	١/١/٨٠	٥٤٠٠٠	من ح/السيارة المباعة	٣١/١٢/٨٠
٥٤٠٠٠			٥٤٠٠٠		

منه   ح/ مخصص إهلاك السيارة   له

٤٧٢٥٠	إلى ح/ السيارة المباعة	٣١/١٢/٨٠	٤٣٥٠٢	رصيد	١/١/٨٠
			٢٧٤٨	من ح الاهلاك	٣١/١٢/٨٠
٤٧٢٥٠			٤٧٢٥٠		

منه — ح/ السيارة المباعة — له

٥٤٠٠٠	الى ح/ السيارة	٨٠/١٢/٣١	٤٧٢٥٠	من ح/ مخصص إهلاك السيارة	٨٠/١٢/٣١
٣٢٥٠	الى ح/ الأنتاج الرأسمالية	٨٠/١٢/٣١	١٠٠٠٠	من ح/ النقدية	٨٠/١٢/٣١
٥٧٢٥٠			٥٧٢٥٠		

منه — ح/ الأرباح الرأسمالية — له

٣٢٥٠	الى ح/ الأرباح والخسائر	٨٠/١٢/٣١	٣٢٥٠	من ح/ السيارة المباعة	٨٠/١٢/٣١
٣٢٥٠			٣٢٥٠		

رابعا التسويات الواجب اجراءها فى ٨١/١٢/٣١ بالنسبة للسيارة الجديدة :

يجعل ح/ السيارة مدينا فى ٣١ / ١٢ / ٨٠ تاريخ الشراء بمبلغ ١٠٦٠٠٠ جنيه مقابل جعل ح/ النقدية (أو الدائنون) دائنا . ويلاحظ أن سنوات عمر السيارة تتمشى مع السنوات المالية .

ويتم حساب الأهلاك عن سنة ٨١ كالآتى :

مجموع أرقام السنوات = ١ + ٢ + ٣ + ٤ + ٥ = ١٥

أهلاك السنة الأولى من عمر السيارة (١٩٨١) = (١٠٦٠٠٠ — ١٦٠٠٠) × ٥/١٥ = ٣٠٠٠٠ جنيه

ويجرى إثبات القيد التالى :

٣٠٠٠٠ من ح/ إهلاك السيارة ٨١/١٢/٣١

٣٠٠٠٠ الى ح/ مخصص أهلاك السيارة

ثم يقفل ح/ الاهلاك فى حساب الأرباح والخسائر فى ٨١/١٢/٣١ ويظهر مخصص الاهلاك مطروحا من ح/ السيارة فى الميزانية .

المثال الثالث : تخريد الأصول الثابتة وتسوية حساباتها :

بلغ رصيد الآلات لدى شركة الشروق لتصنيع الألبان في ١٩٨٠/١/١ مبلغ ٢٥٢٦٠٠ جنيه ، بينما بلغ رصيد مخصص الاهلاك ١٧٢١٠٠ جنيه في نفس التاريخ. وفي ١٩٨٠/٣/٣٠ تم تخريد آلة تبلغ تكلفتها ٢٩٧٠٠ جنيه وقيمتها الدفترية في ٨٠/١/١ مبلغ ١١٥٠٠ جنيه حيث تستهلك بطريقة القسط المتناقص بمعدل ٢٠ ٪ سنويا. وفي ٨٠/٥/٣٠ تم تركيب آلة جديدة محل الآلة المخردة بلغت جملة تكاليفها ٦٠٠٠٠ جنيه وبدأ استخدامها في ٨٠/٦/١ . وقد تقرر اهلاك الالة الجديدة بطريقة القسط الثابت بواقع ١٠ ٪ سنويا دون قيمة كخردة وفي ٩/٢٥ تم بيع الآلة السابق تخريدها في ٣/٣٠ بمبلغ ١٠٤٠٠ نقدا . المطلوب : إجراء مايلزم من قيود دفترية لإثبات ماتقدم ، وحساب الاهلاك عن عام ١٩٨٠ علما بأن الآلات القديمة كانت تخضع لنفس طريقة الاهلاك وبنفس المعدل ، وتصوير حساب الآلات وحساب مخصص الاهلاك كما يظهر في ٨٠/١٢/٣١ بعد اتمام التسويات .

أولا : إثبات تخريد الآلة وتكلفة الآلة الجديدة :

إذا تم تخريد أصل من الأصول الثابتة قبل إتمام بيعه فإن القيمة الدفترية للأصل تنقل من حسابات الأصول الثابتة وتحول لحساب مخزن الخردة إلى أن يتم البيع .

وحيث تم تخريد الآلة في ٣/٣٠ فإنه يصبح من الواجب حساب إهلاك عليها لمدة ثلاثة شهور. ويتم حساب الأهلاك كالآتي :

$$11500 \times \frac{20}{100} = 2300 \text{ جنيه}$$

ويجرى أثبات القيد التالي عند التخريد:

٢٣٠٠	من حـ/ الاهلاك ـ آلات	٨٠/٣/٣٠
٢٣٠٠	الى حـ/مخصص الاهلاك ـ آلات	

وقبل أن يتم تخريد الآلة يصبح من الضرورى إقفال حساب مخصص الاهلاك الخاص بها فى حساب الآلات ، حتى يظل فى حساب الآلات القيمة الدفترية الآلة والتى على أساسها يتم التخريد .

ويتضح من البيانات بعاليه أن رصيد الجزء من مخصص اهلاك الآلات الخاص بالآلة المخردة يبلغ فى ٨٠/٢/١ مبلغ ٢٩٧٠٠ — ١١٥٠٠ = ١٨٢٠٠ جنيه، فإذا أضفنا إلى ذلك اهلاك الآلة عن الثلاثة شهور لأصبح مايخص الالة المخـردة ٢٠٥٠٠ جنيه ، لتصبح قيمتها الدفترية فى تاريخ التخريد ٩٢٠٠ جنيه . ويتم تخريد الالة باجراء القيود التالية :

٢٧٥٠٠	من حـ/ مخصص الاهلاك ـ آلات	٨٠/٣/٣٠
٢٠٥٠٠	إلى حـ/ الآلات	

٩٢٠٠	من حـ/ مخزن الخردة	٨٠/٢/٣٠
٩٢٠٠	الى حـ/ الآلات	

ويتم اثبات تكلفه الآلة الجديدة كالآتى :

٦٠٠٠٠	من حـ/ الآلات	٨٠/٥/٣٠
٦٠٠٠٠	الى حـ/ النقدية (أو الدائنون)	

ثانيا : اثبات بيع الآلة المخردة :

يتم اثبات بيع الالة المخردة كالآتى :

١٠٤٠٠	من حـ/ النقدية	٨٠/٩/٢٥
	الى مذكورين	
٩٢٠٠	حـ/ مخزن الخردة (بتكلفة التخريد)	
١٢٠٠	حـ/الارباح الرأسمالية (بقيمة الارباح)	

ثالثا : حساب اهلاك ١٩٨٠ واجراء التسويات :

يرم حساب اهلاك ماتبقى من قيمة دفترية الآلات القديمة بعد تخريد الآلة على حدة . ذلك لأنها تهلك بطريقة القسط المتناقص ، بينما الآلة الجديدة تهلك بطريقة القسط الثابت . ويبلغ رصيد الآلات القديمة بعد التخريد : ٣٥٢٦٠٠ — ٢٩٧٠٠ = ٣٢٢٩٠٠ جنيه. ويبلغ رصيد مخصص اهلاك الآلات القديمة بعد التخريد الآتى :

الرصيد فى ١/١	١٧٢١٠٠ جنيه
+ اهلاك الآلة المخردة عن ٣ شهور	٢٣٠٠ جنيه
	١٧٤٤٠٠ جنيه
— ما يخص الآلة المخردة	٢٠٥٠٠ جنيه
رصيد المخصص بعد التخريد	١٥٣٩٠٠ جنيه

وبالتالى تكون القيمة الدفترية الآلات القديمة بعد التخريد : ٣٢٢٩٠٠ — ١٥٣٩٠٠ = ١٦٩٠٠٠ جنية . ويبلغ قسط الاهلاك عن السنة :

اهلاك الآلة المخردة (تم إثباته) ٢٣٠٠ جنيه

إهلاك الآلات القديمة = ١٦٩٠٠٠ × $\frac{٢٠}{١٠٠}$ = ٣٣٨٠٠ جنيه

اهلاك الالة الجديدة = ٦٠٠٠٠ × $\frac{١٠}{١٠٠}$ × $\frac{٧}{١٢}$ = ٣٥٠٠ جنيه

قسط الاهلاك عن السنة ٣٩٦٠٠ جنيه

ويجرى قيد الاهلاك وتسوية المخصص فى ٣١/١٢/٨٠ بمبلغ ٣٧٣٠٠ جنيه فقط حيث تم إثبات اهلاك الالة المخردة عند التخريد — ويراعى أن ميزان المراجعة

قبل التسويات سوف يظهر رصيد لحساب الاهلاك بمبلغ ٢٣٠٠ جنيه وهو يمثل أهلاك الالة المخردة خلال السنة عن فترة إستخدامها خلالها قبل التخريد .

ويظهر حساب الآلات وحساب مخصص الاهلاك عن عام ١٩٨٠ وكما يظهر فى ٣١/١٢ بعد التسويات كالآتى :

منه — ح/ الالات — له

منه			له		
٣٥٢٦٠٠	رصيد	١/١/٨٠	٢٠٥٠٠	من ح/مخصص اهلاك الالات	٣٠/٣/٨٠
٦٠٠٠٠	الى ح/النقدية	٣٠/٥/٨٠	٩٢٠٠	من ح/مخزن الخردة	٣٠/٣/٨٠
			٣٨٢٩٠٠	رصيد (ميزانية)	٣١/١٢/٨٠
٤١٢٦٠٠			٤١٢٦٠٠		

ح/ مخصص اهلاك الالات

منه			له		
٢٠٥٠٠	الى ح/الالات	٣٠/٣/٨٠	١٧٢١٠٠	رصيد	١/١/٨٠
١٩١٢٠٠	رصيد (ميزانية)	٣١/١٢/٨٠	٢٣٠٠	من ح/اهلاك الالات	٣٠/٣/٨٠
			٣٧٣٠٠	من ح/اهلاك الالات	٣١/١٢/٨٠
٢١١٠٠٠			٢١١٠٠٠		

وعليك أن تقوم فى كل الأمثلة الثلاثة السابقة باجراء جميع القيود الدفترية وترحيلها لجميع حسابات الاستاذ اللازمة ، واظهار آثارها على الحسابات الختامية والميزانية لكل من السنوات على حدة .

٤ ـ جرد الاستثمارات فى أوراق مالية بخلاف السندات :

تنطوى الاستثمارات فى أوراق ماليه على ماتقوم الوحدة المحاسبية بشرائه من أسهم رأس مال فى وحدات أخرى وسندات فى هذه الوحدات أو سندات حكومية

وقد سبق أن أوضحنا أن السندات من الأصول النقدية لأن قيمتها الاسمية تتحدد بعدد محدد من وحدات النقدية و بأجل معين. أما الاستثمارات في أسهم رأس المال فهي مستندات مشاركة في ملكية الشركات المصدرة لهذه الأسهم ، ورغم أنهما تكون ذات قيمة إسمية في غالب الأحوال ، إلا أنها غير محددة القيمة بأجل أو بعدد معين من وحدات النقدية ، بمعنى أن مشترى هذه الاسهم ليس دائنا للشركة المصدرة لها بمبلغ معين يستحق له قبلها في تاريخ معين وإنما هو شريك في ملكيتها بقدر ما يمتلك من أسهم ، وبالتالى فله نصيب فيما تحققه من أرباح ، كما قد يفقد استثماراته إذا ما أصيبت الشركة بخسائر فادحة . ولذلك فلا تعتبر الاستثمارات في أسهم رأس المال الخاصة بشركات أخرى من الأصول النقدية لأنها لا تنطوى على حقا نقديا ثابتـا في المقدار والأجل .

وقد تكون الاستثمارات في أوراق مالية قصيرة الأجل ، بمعنى شرائها ليس لغرض الاحتفاظ بها لآجال طويلة ، وإنما لاستثمار فائض النقدية لفترة قصيرة ، كما قد تكون طويلة الأجل، بمعنى شرائها لأغراض الاحتفاظ بها لمدة طويلة تحقيقا لأغراض أخرى بخلاف استثمار فائض النقدية .

ويتم تسجيل الاستثمارات في أوراق مالية،سواء كانت قصيرة الأجل أو طويلة الأجل ، بجملة التكاليف وقت الشراء ، والتى تنطوى على ثمن الشراء مضافا إليه أية عمولات أو مصاريف أخرى ترتبط بالعملية وقت حدوثها . فاذا قامت شركة الفلاح التجارية مثلا بشراء ١٠٠٠ سهم من أسهم المتحدة للاسكان من البورصة بواقع ١٠٫٥ جنيه للسهم ، وبلغت مصاريف الشراء من سمسرة وعمولات ١٠٥ جنيه ، لأغراض الاحتفاظ بها لمدة طويلة ، فان اثبات العملية يكون كالآتى :

١٠٦٠٥		من حـ/ الاستثمارات طويلة الأجل في أوراق مالية (حـ/استثمارات في أسهم المتحدة للاسكان)		تاريخ الشراء
	١٠٦٠٥	إلى حـ/ النقدية		

وإذا قامت نفس الشركة بشراء ٥٠٠ سهم من أسهم بنك مصر أمريكا بسعر ١١ جنيه السهم مضافا إليها سمسرة وعمولات مبلغ ٢٥٠ جنيه في ١٩٨٠/١/٥، لاستثمار فائض النقدية واعادة بيعها في البورصة عند الحاجة إلى نقدية، فان اثبات هذه العملية يكون كالآتي :

٥٧٥٠		من حـ/ الاستثمارات قصيرة الأجل في أوراق مالية (حـ/ استثمارات في أسهم بنك مصر - أمريكا)		٨٠/١/٥
	٥٧٥٠	الى حـ/ النقدية		

وإذا ماحلت الحاجة إلى نقدية فان الوحدة المحاسبية تستطيع بيع جزء من استثماراتها قصيرة الأجل أو كلها . وقد يترتب على عملية البيع تحقيق أرباح أو خسائر تتمثل في الفرق بين صافي حصيلة البيع والتكلفة عند الشراء . فاذا افترضنا مثلا أن شركة الفلاح باعت ٢٠٠ سهم من أسهم بنك مصر أمريكا في في ٢/٢٣ بسعر ١٢٫٥ جنيه السهم وبلغت مصاريف البيع ١٥ جنيه فان اثبات العملية يكون كالآتي :

تكلفة السهم عند الشراء = ٥٧٥٠ جنيه ÷ ٥٠٠ سهم = ١١٫٥ جنيه

تكلفة الأسهم المباعة = ١١٫٥ × ٢٠٠ = ٢٣٠٠ جنيه

صافي حصيلة البيع = ٢٥٠٠ — ٩٥ = ٢٤٠٥ جنيه

ويكون القيد كالآتى :

٢٤٠٥		من ح/ النقدية	
		إلى مذكورين	
	٢٣٠٠	ح/ الاستثمارات قصيرة الاجل فى أوراق مالية	٨٠/٢/٢٣
		(ح/ إستثمارات فى أسهم بنك مصر أمريكا)	
	١٠٥	ح/ أرباح بيع استثمارات قصيرة الاجل	

وإذا قامت الشركة فى ٨٠/٤/٢٥ ببيع باقى أسهم بنك مصر أمريكا بسعر ١١ر٣ جنيه للسهم ومصاريف بيع ١١٢ جنيه ، فان اثبات العملية يكون كالاتى :

تكلفة الأسهم المباعة = ١١ر٥ × ٣٠٠ = ٣٤٥٠ جنيه

صافى حصيلة البيع = ٣٣٩٠ – ١١٢ = ٣٢٧٨ جنيه

خسائر البيع ١٧٢ جنيه

ويكون القيد كالاتى :

		من مذكورين	
٣٢٧٨		ح/ النقدية	٤/٢٥
١٧٢		ح/ خسائر بيع استثمارات قصيرة الأجل	
	٣٤٥٠	الى ح/ الإستثمارات قصيرة الأجل فى أوراق ماليه	
		(ح/ استثمارات فى أسهم بنك مصر أمريكا)	

ويقفل حسابى أرباح البيع وخسائر البيع فى حساب الأرباح والخسائر. أما الإستثمارات المالية قصيرة الأجل فتظهر فى الأصول المتداولة فى الميزانية سابقة النقدية مباشرة (على أساس الترتيب التنازلى الأصول المتداولة) . أما الإستثمارات المالية طويلة الأجل فتظهر فى الميزانية بعد الإصول الثسابتة وقبل الاصول المتداولة .

ويتم التحقق من وجود وملكية الإستثمارات المالية بشقيها عن طريق الإطلاع على شهادات الإسهم ومستندات الملكية . أما التحقق من القيمة فتختلف الطريقة المطبقة عملا لحساب القيمة فى حالة الإستثمارات طويلة الإجل عنها فى حالة الإستثمارات قصيرة الإجل. فالقاعدة العامة أن تقيم الإستثمارات طويلة الأجل بالتكلفة ، بينما تقيم الإستثمارات قصيرة الاجل بالتكلفة أو السوق أيهما أقل . غير أن مبدأ الإفصاح وقاعدة الحيطة والحذر تؤدى إلى ضرورة توضيح سعر السوق للاستثمارات طويلة الإجل كملحوظة بيانية فى الميزانية . أما الاستثمارات قصيرة الاجل فيكون مخصص بالفرق بين التكلفة وسعر السوق فى حالة انخفاض سعر السوق عن التكلفة ، أو يذكر سعر السوق كملحوظة بيانية فى حالة زيادة سعر السوق عن التكلفة .

فلو فرضنا مثلا أن رصيد الاستثمارات فى أوراق مالية فى دفاتر الشركة العامة التجارة فى ٨٠/١٢/٣١ أظهر الآتى : إستثمارات طويلة الأجل فى أسهم شركة العامرية للغزل والنسيج ٢٥٦٠٠ جنيه ، استثمارات قصيرة الإجل فى أسهم الغزل الاهلية ١٢٥٠٠ جنيه. وقد بلغ سعر السوق لهذه الاستثمارات على التوالى ٣٠١٠٠ جنيه ، و ١١٤٠٠ جنيه ، فانه يلزم تكوين مخصص لإنخفاض أسعار الإستثمارات المالية قصيرة الاجل بمبلغ ١١٠٠ جنيه بالقيد التالى :

١١٠٠		من حـ/ خسائر هبوط أسعار استثمارات مالية قصيرة الأجل	٨٠/١٢/٣١
	١١٠٠	إلى حـ/ مخصص هبوط أسعار استثمارات مالية قصيرة الأجل	

وتظهر الاستثمارات فى الميزانية كالآتى :

الشركة العامة للتجارة

الميزانية العمومية فى ٨٠/١٢/٣١

الأصول

جنيه	جنيه	
		الأصول الثابتة :
		. . . .
		. . . .
. . .		مجموع الأصول الثابتة
٢٥٦٠٠		استثمارات مالية طويلة الأجل
		(سعر السوق ٣٠١٠٠ جنيه)
		الأصول المتداولة :
	. . .	. . . .
		جنيه
		١٢٥٠٠ إستثمارات مالية قصيرة الأجل
		١١٠٠ — مخصص هبوط أسعار
	١١٤٠٠	
	. . .	نقدية
. . .		مجموع الأصول المتداولة

هذا ولا يتم إثبات ايرادات الإستثمارات فى أسهم الشركات الاخرى ، سواء كانت طويلة الاجل أو قصيرة الاجل إلا إذا قامت هذه الشركات بأعلان توزيع الارباح قبل إنتهاء السنة المالية (الفترة المحاسبية) ، وبصرف النظر عن واقعة السداد . فلو أفترضنا مثلا أن شركة العامرية قد أعلنت عن توزيع أرباح بواقع جنيه للسهم فى ٨٠/١٢/٣٠ وكان عدد الاسهم المملوكة للشركة العامة للتجارة ٢٥٠٠ سهم ، فأنه يلزم إثبات ذلك فى دفاتر الشركة العامة للتجارة بالقيد التالى .

٢٥٠٠		من ح/ توزيعات الإرباح المستحقة لنا	١٢/٣٠
	٢٥٠٠	إلى ح/ ايرادات الإستثمارات فى أوراق مالية	

ذلك بصرف النظر عن توقيت قيام شركة العامرية بصرف التوزيع . أما إذا تم الإعلان فى ٨١/١/١ فأن سنة ١٩٨٠ لا تستفيد بأى شىء من التوزيعات .

٥ - الحقوق غير النقدية والأصول غير الملموسة :

الحقوق غير النقدية هى أصول تنطوى على خدمات تحصل عليها الوحدة المحاسبية فى المستقبل وسدد قيمتها مقدما فى الحاضر ، وهى تمثل قيمة حق الوحدة المحاسبية فى الحصول على هذه الخدمات عينا وليس حقا فى إسترداد القيمة نقدا . ومن أمثلة هذه الحقوق جميع مايسمى محاسبيا بالمصروفات المقدمة ، كالأيجارات المقدمة ، والتأمين المقدم ، والأشتراكات المقدمة ، وما إلى ذلك. وتعتبر المصروفات المقدمة عموما من الأصول المتداولة إذا كانت الخدمة المتوقعة منها ينتظر الحصول عليها خلال فترة محاسبية أو دورة عمليات أيهما أكبر . أما إذا طالت الفترة عن ذلك فيطلق على هذه الحقوق « الأصول غير الملموسة » .

والأصول غير الملموسة هى أصول ليس لها وجود مادى ، وتستمد قيمتها

عما يترتب على إقتنائها من حقوق للوحدة المحاسبية . ومن أمثلة هذه الأصول شهرة المحل ، وحقوق الإختراع ، وحقوق الامتياز والحكر ، والعلامات التجارية وحقوق التأليف . وما شابه ذلك .

٥ ـ ا ـ الحقوق غير النقدية :

تنشأ الحقوق غير النقدية نتيجة سداد المصروفات قبل الحصول على الخدمات المقابلة لها . وإذا تم الحصول على هذه الخدمات خلال الفترة المحاسبية فأن هذه الحقوق تتحول من أصول إلى مصروفات . أما إذا لم يتم الحصول على هذه الخدمات أو جزء منها خلال الفترة المحاسبية ، فأن ما يتحول الى مصروفات يقتصر على قيمة ما تم الحصول عليه فعلا من خدمات حتى نهاية الفترة المحاسبية ، تحقيقا لمبدأ المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات ، وتطبيقا لأساس الأستحقاق المحاسبي .

فإذا قامت منشأة الخلود مثلا باستئجار ساحة معارض لمنتجاتها في ٧٩/٣/١٦ لمدة سنتين بمبلغ ٩٦٠٠ جنيه سددت مقدما ، وكانت السنة المالية تنتهي في ١٢/٣١ من كل عام ، فأنه يلزم إثبات هذه العملية في ٧٩/٢/١٦ وإجراء التسويات الجردية في ٧٩/١٢/٣١ وفي ٨٠/١٢/٣١ على الوجه التالي :

٩٦٠٠		من حـ/ الإيجار المقدم	٧٩/٧/١٦
	٩٦٠٠	الى حـ/ النقدية	
٣٨٠٠		من حـ/ مصاريف الإيجار	٧٩/١٢/٣١
	٣٨٠٠	الى حـ/ الإيجار المقدم	
		٩٦٠٠ × $\frac{1}{24}$ × ٩,٥ شهر	

٤٨٠٠		من حـ/ مصاريف الإيجار	٨٠/١٢/٣١
	٤٨٠٠	الى حـ/ الإيجار المقدم	
		$٩٦٠٠ \times \frac{١}{٢٤} \times ١٢$	

ويبقى بعد ذلك إيجار شهرين ونصف لتتحمل به سنة ١٩٨١ .

ويتم التحقق من وجود وملكية الحقوق غير النقدية بالرجوع إلى مستندات سداد القيمة وشروط التعاقد . ويراعى أن مبدأ إعتبار كل مايسدد مقدما من الاصول الى أن يتم الحصول على الخدمة فيتحول الأصل إلى مصروف يسهل من القيام بهذه العملية .

أما التحقق من القيمة فيعنى تحديد قيمة المتبقى من هذه الخدمات المنتظرة وماتم الحصول عليه منها فعلا بالنسبة والتناسب الزمنى (أو النسبة والتناسب الكمى فى بعض الأحيان) .

وتتحول قيمة ماتم الحصول عليه من هذه الخدمات الى مصروفات ، أما الباقى فيظل فى حسابات الاصول (المتداولة) . هذا وماينطبق على الإيجار ينطبق على باقى بنود المصروفات المقدمة . (لاحظ ان الإيرادات المستحقة وهى من الاصول المتداولة تعتبر من الاصول النقدية) .

٥ ـ ب ـ الأصول غير الملموسة :

تمثل الأصول غير الملموسه موارد ليس لها وجود مادى ولكنها تسهم فى زيادة الارباح . فشهرة المحل مثلا تنعكس فى زيادة المبيعات وثقة العملاء وزيادة الأرباح . كما أن حق الاختراع يمنع المنافسين من إستخدامه ويجعل الوحدة المحاسبية التى تمتلك الحق فى مركز احتكارى فيما يتعلق بالنتائج التى تترتب عليه ،

ومن ثم تزداد أرباحها . كذلك الامر فيما يتعلق بحق الامتياز أو الحكر أو العلامات التجارية .

وتظهر شهرة المحل فى الدفاتر نتيجة الشراء أو إعادة التقييم . وإن تتناول كيفية التحقق من الوجود والملكية والقيمة على هذا المستوى المبدئى من الدراسة . وقد تهلك شهرة المحل كما قد لايتم اهلاكها . وإذا تم اهلاكها فهى عادة ما تهلك بطريقة القسط الثابت ، ويستنزل الأهلاك من قيمتها الدفترية دون تكوين مخصص .

أما حقوق الاختراع والإمتياز والحكر والعلامات التجارية فيتم التحقق من الوجود والملكية عن طريق للمستندات المثبتة لذلك . وعادة ماتنطوى هذه الحقوق على فترة زمنية معينة تتراوح بين ٥ سنوات و ٥٠ سنة أو مايزيد فى بعض الأحوال وتخضع هذه الحقوق للاستنفاد (أى تتحول إلى مصروفات عن طريق إهلاك جزء منها) عادة بطريقة القسط الثابت على مدار الفترة المحددة فى العقد ، والتى عادة ماينظمها القانون بالنسبة لبعض هذه الحقوق . كما أن مايستنفد منها (إهلاكها) يستنزل مباشرة من الرصيد الدفترى للأصل دون تكوين مخصص .

٥ – جـ المصروفات الأيرادية المؤجلة :

المصروفات الايرادية المؤجلة هى مصروفات مقدمة تغطى عددا من الفترات المحاسبية . ومن أمثلتها مصاريف التأسيس وتكاليف الحملات الاعلانية التى تغطى عددا من السنوات . ويتم استنفادها على مدار عدد معين من السنوات كمصاريف التأسيس أو على سنوات الاستفادة منها كالحملات الاعلانيه . وتخضع للاستنفاد (الاهلاك) عادة بطريقة القسط الثابت والذى يستنزل مباشرة من القيمة الدفترية للأصل .

اسئلة وتمارين على الفصل الثالث عشر

أولا : الاسئلة :

١ ـ ماهو المقصود بجرد المخزون ؟ وما هو الفرق بين الجرد الدورى والجرد المستمر ؟

٢ ـ ماهى أفضل طرق تقييم المخزون من وجهة نظر المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات بالمقارنة بوجهة نظر العرض السليم فى الميزانية العمومية .

٣ ـ ماهى أهم أوجه الخلاف بين المصروفات الجارية والنفقات الرأسمالية ، وما هو أثر عدم التمييز الدقيق بينهما على أرباح الفترة وحسابات الميزانية ؟

٤ ـ لماذا تعتبر المصروفات المقدمة من الأصول غير النقدية بينما تعتبر الإيرادات المستحقة من الأصول النقدية ؟

٥ ـ قارن بين طريقتى الإهلاك المعجل ومجموع أرقام السنوات من حيث الأثر على الأرباح وحسابات الأصول .

٦ ـ برر فيما لايزيد عن ثلاثة سطور لكل عبارة لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك :

أ ـ تؤدى المغالاة فى تقييم مخزون آخر الفترة إلى زيادة تكلفة البضاعة المباعة ومن ثم انخفاض الأرباح .

ب ـ لايلزم القيام بعمليات الجرد الفعلى لعناصر المخزون فى ظل نظام المخزون المستمر .

حـ ـ يجب أن لاتظهر التكلفة التاريخية لعناصر المخزون فى الدفاتر بما يزيد عن ثمن الشراء أو سعر السوق أيهما أقل .

د ـ تتفق طريقة مخزون الأساس مع نظام المخزون المستمر بينما تتفق طريقة

الوارد أخيراً صادراً أولا مع نظام المخزون الدورى .

هـ - تؤدى طريقة الوارد أولا صادر أولا إلى زيادة الأرباح فى ظل ارتفاع الأسعار وانخفاض الأرباح فى ظل انخفاض الأسعار .

و - تؤدى طريقة الوارد أخيراً صادر أولا دائماً إلى اظهار المخزون بأقل من قيمته فى الميزانية .

ز - الأصول الثابتة هى كل ماينتج عن نفقات رأسمالية .

ح - تهلك الاصول الثابتة محاسبيا تطبيقا لقاعدة الحيطة والحذر .

ط - تعتبر طريقة القسط الثابت أكثر الطرق عدالة فى تخصيص تكلفة الأصل الثابت على الفترات المستفيدة من خدماته .

ى - إذا بلغت نسبة الاهلاك المعجل ٣٣ ١/٣ ٪ فإن نتائجها تتفق وتتسائج طريقة مجموع أرقام السنوات .

ك - تصلح طريقة معدل النفاد للاستخدام لكل الاصول المعمرة وخاصة المبانى .

ل - يمثل الفرق بين سعر بيع الاصل الثابت ورصيده الدفترى فى بداية الفترة مقدار الارباح أو الخسائر الرأسمالية التى تتحقق نتيجة عملية البيع .

م - لاتقيم الاستثمارات المالية طويلة الاجل بقيمتها السوقية تطبيقا لقاعدة الحيطة والحذر .

٧ - قارن بين خصائص الاستثمارات طويلة الاجل فى سندات حكومية والاستثمارات طويلة الاجل فى أسهم شركات .

٨ - فرق بين الحقوق غير النقدية والاصول غير الملموسة من حيث المعالجة المحاسبية لنتائج الجرد وإجراء التسويات الجردية المتعلقة بكل .

ثانيا : التمارين :

التمرين الأول :

بدأت شركة السمر التجارية عملياتها فى ١/١/٨٠ بمخزون من السلعة س١ يبلغ ١٠٠ وحدة تكلفة الوحدة ٣ر٥ جنيه . وفى خلال العام بلغت المشتريات ما يأتى : فى ١/٥ : ٣٠٠ وحدة بسعر الوحدة ١ر٥ جنيه ، فى ٢١/٤ : ٢٠٠ وحدة بسعر ٥ر٥ جنيه للوحدة ، فى ٢٥/١٠ : ٣٠٠ وحدة بسعر ٥ر٦ جنيه للوحدة ، فى ٩/١٢ : ٣٠٠ وحدة بسعر ١ر٦ جنيه للوحدة ، كما بلغت المردودات ١٠٠ وحدة من مشتريات ٢٥/١٠ ، و ١٠٠ وحدة من مشتريات ٩/١٢ . فإذا علمت أن ما تبقى فى المخازن فى ٣١/١٢ يبلغ ٣٠٠ وحدة منها ١٠٠ وحدة من مشتريات ٢١/٤ ، ١٠٠ وحدة من مشتريات ٢٥/١٠ ، ١٠٠ وحدة من مشتريات ٩/١٢ .
فالمطلوب : حساب تكلفة مخزون آخر الفترة وتكلفة المبيعات من السلعة س١ فى ظل كل من الطرق التالية : (١) طريقة تخصيص التكاليف ،(٢) طريقة FIFO ، (٣) طريقة LIFO (٤) طريقة المتوسط المرجح .

التمرين الثانى .

تقوم منشأة الأمل بالاتجار فى منتج واحد تبيع الوحدة منه للمستهلك بسعر ١٠ جنيه. وقد قامت المنشأة خلال السنة المالية المنتهية فى ٣١/١٢/٧٩ ببيع ٨٨٠٠ وحدة ، حيث تبلغ مصاريف البيع والتوزيع مبلغ جنيه واحد للوحدة . وفيما يلى بيانات مخزون هذا المنتج عن السنة .

بيـــان	وحدات	تكلفة الوحدة
مخزون ١/١	١٠٠٠	٥ر٦ جنيه
مشتريات فى ٧/٢	١٠٠٠	٦ر- »
مشتريات في ٢٣/٥	٥٠٠٠	٤ر٦ »

مردودات فى ٥/٢٧	١٠٠٠	٦٫٤ جنيه
مشتريات فى ٩/٢٥	٢٠٠٠	٦٫٦ «
مشتريات فى ١١/٣٠	١٥٠٠	٧٫- «
مردودات فى ١٢/٢	٥٠٠	٧٫- «

وقد وجد عند الجرد فى ١٢/٣١ أن عدد الوحدات الموجودة فى المخزن فعلا هى ١١٦٠ وحدة ، وتتبع المنشأة سياسة جعل أمين المخازن مسئولا عن أي عجز بالتكلفة .

المطلوب : إجراء قيود التسوية اللازمة فى ١٩٧٩/١٢/٣١ لتحديد تكلفة المبيعات ورصيد مخزون آخر الفترة ، وإعداد حساب المتاجرة عن الفترة فى ظل كل من الطرق التالية : طريقة FIFO ، طريقة LIFO ، طريقة المتوسط المرجح .

التمرين الثالث :

تقوم إحدى الشركات باستخدام نظام المخزون المستمر بالنسبة للسلعة س، وفى ١٩٧٩/١/١ بلغ رصيد المخزون منها ١٠٠ وحدة بسعر الوحدة ١٠ جنيه . وقد تمت العمليات التالية بالنسبة لهذه السلعة حتى ١٩٧٩/١٢/٣١ : فى ١/١٥ تم شراء ٣٠٠ وحدة سعر الوحدة ١١ جنيه ، فى ١/٢٥ تم بيع ٢٠٠ وحدة ، فى ٣/٢٢ تم شراء ٢٠٠ وحدة بسعر ١٢ جنيه للوحدة ، وفى ٣/٢٧ تم بيع ٣٠٠ وحدة . وفى ٦/٢٧ تم شراء ٤٠٠ وحدة بسعر ١٣ جنيه للوحدة ، وفى ٧/٢٨ تم بيع ٢٠٠ وحدة . وفى ٩/٢٥ تم شراء ٣٠٠ وحدة بسعر ١٤ جنيه للوحدة ، وفى ١٢/١٣ تم بيع ٤٠٠ وحدة .

المطلوب :أولا : اعداد بطاقة الصنف التى تظهر تكلفة المبيعات وعدد وحداتها وتكلفة مخزون آخر الفترة وعدد وحداته فى ظل كل من الطرق التالية: طريقة الوارد أولا صادر أولا(١) طريقة الوارد أخيرا صادر أولا(٢)طريقة المتوسط المرجح.

ثانيـا : بفرض أن الشركة تتبع نظام المخزون الدورى قم بحساب تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون آخر الفترة فى ظل الطرق الثلاثة السابقة .

ثالثا : قم بشرح أسباب إختلاف نتائج نظام المخزون الدوري عن نظام المخزون المستمر إن وجدت .

التمرين الرابع :

تتبع شركة الصمود التجارية نظام المخزون المستمر فيما يتعلق بالصنف س،، وقد أظهرت حسابات الاستاذ فى ١٩٨٠/١٢/٣١ الارصدة المتعلقة بهذا الصنف كالآتى : تكلفة بضاعة مباعة ٢٤٨٠٠ جنيه ، رصيد مخزون آخر الفترة ٢٠٠ وحدة تكلفتها ٢٦٠٠ جنيه .

وقد اكتشف عند الجرد أن الشركة قد اتبعت طريقة الوارد أخيرا صادر أولا بالنسبة لهذا الصنف على مدار السنة . بينما كان المفروض أن تتبع طريقة الوارد أولا صادر أولا وهى الطريقة التى جرت الشركة على اتباعها فى السنوات السابقة . وبالبحث فى السجلات وجد أن رصيد ١/١ قد بلغ ٣٠٠ وحدة من س،، . وأن رصيد المخازن لم ينقص عن ٢٠٠ وحدة خلال السنة . وأن آخر طلبية واردة للمخازن كانت ٢٥٠ وحدة بسعر ١٥ جنيه للوحدة رد منها للمورد ٢٠٠ وحدة لعدم مطابقتها المواصفات . بينما بلغ سعر الوحدة من الطلبية السابق لهـا مباشرة ١٤ جنيه للوحدة .

المطلوب : حساب تكلفة مخزون آخر الفترة وتكلفة البضاعة المباعة فى ظل طريقة الوارد أولا صادر أولا . وإجراء مايلزم من قيود لتصحيح أرصـدة حسابات الاستاذ .

التمرين الخامس :

قام محاسب شركة الشروق بإعداد حساب المتاجرة عن السنة المنتهية فى

فى ٧٩/١٢/٣١ للشركة بطريقتين، الأولى على أساس تقييم المخزون بطريقة الوارد أولا صادر أولا ، والثانية بطريقة الوارد أخيرا صادر أولا . وقد بلغ مجمل الربح فى ظل الطريقة الأولى ١٨٢٠٠ جنيه ، بينما بلغ مجمل الربح فى ظل الطريقة الثانية (LIFO) ٢٠٠٠٠ جنيه . وقد أظهر الجرد الفعلى أن عدد وحدات المخزون فى آخر الفترة قد بلغ ٥٠٠ وحدة من آخر طلبية ، بينما كان رصيد أول الفترة ٦٠٠ وحدة سعر الوحدة ١٠ جنيه ، فما هو سعر الوحدة من آخر طلبية وماهى الأسباب التى أدت إلى زيادة مجمل ربح LIFO عن مجمل ربح FIFO .

التمرين السادس :

ظهرت الأرصدة التالية بين أرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات فى ٨٠/١٢/٣١ لشركة الشرق للبيع وتجارة الأقطان : مخزون ١/١ : ٥٦٠٠ جنيه، مشتريات ٧٤٥٤٠٠ جنيه نقل للداخل ١٤٦٠٠ جنيه ، مبانى ٢١٢٠٠٠ جنيه ، آلات ومعدات ٢٧٧٠٠٠ جنيه ، سيارات ٦٢٠٠٠ جنيه ، مخصص اهلاك مبانى ٦٥٠٠٠ جنيه ، مخصص إهلاك آلات ومعدات ١٨٠٠٠٠ جنيه ، مخصص إهلاك سيارات ٣٦٠٠٠ جنيه ، فاذا علمت أن :

١ - بلغ رصيد آخر المدة من الأقطان بأنواعها ٧٩٤٠٠ جنيه بالتكلفة طبقاً لطريقة المتوسط المرجح .

٢ - يقدر العمر الانتاجى للمبانى ٤٠ سنة وقدرت قيمتها كانقاض بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه ، وتهلك بطريقة القسط الثابت .

٣ - من بين الالات آلة جديدة بدأ استخدامها فى ١٩٨٠/٧/١ وبلغت تكلفتها ٦٠٠٠٠ جنيه وقد قررت الشركة إهلاكها بطريقة الأهلاك المعجل على عشر سنوات ، فى الوقت الذى تستخدم فيه الشركة طريقة القسط الثابت بالنسبة لباقى الالات والتى يقدر عمرها الإنتاجى ٢٠ سنة وقيمتها كخردة ١٧٠٠٠ جنيه .

٤ - يتم إهلاك السيارات على مدار خمس سنوات بطريقة مجموع أرقام السنوات وتقدر قيمتها خردة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه .

المطلوب : إجراء مايلزم من تسويات فى ٨٠/١٢/٣١ لحساب الاهلاك وحساب تكلفة المبيعات ، وإجراء القيود الدفترية اللازمة ، وإعداد ميزان المراجعة الجزئى بعد التسويات .

التمرين السابع :

قامت شركة السبح لمنتجات الألبان بشراء ماكينة بسطرة بمبلغ ٦٤٠٠٠ جنيه تسليم محل البائع وبشروط ٢ ٪ ١٠ أيام صافى ٦٠ يوم . وقد بلغت مصاريف تحميل ونقل الماكينة إلى مقر الشركة ٨٩٠ جنيه ، وبلغت تكلفة القواعد الخرسانية ١١١٠ جنيه ، وتكلفة التوصيلات الكهربائية ٥٩٥ جنيه كما بلغت أتعاب المهندس الذى أشرف على تركيب الماكينة ٣٨٥ جنيه ، كما بلغت أجور عمال الشركة الذين اشتركوا فى تركيب الماكينة خلال فترة التركيب ٢٥٠ جنيه . هذا وقد صرف من مخازن قطع الغيار والمهمات والوقود والزيوت ما تبلغ قيمته ٦٥٠ جنيه استخدمت فى وضع الماكينة فى حالة معدة للاستخدام . وتم تجربة الماكينة فى ١٩٨٠/٣/١٥ وبدأ استخدامها فى الانتاج فى ١٩٨٠/٣/١٦ ، فإذا علمت أن الشركة ترغب فى اهلاك الماكينة على خمس سنوات باستخدام طريقة الاهلاك المعجل ، وأنها قد قامت بسداد ثمن الشراء خلال العشرة الأيام المسموح بها للحصول على الخصم ، فالمطلوب :

(١) إعداد جدول يوضح إهلاك كل سنة من عمر الآلة ، وأهلاك كل فترة من الفترات المحاسبية التى تنتهى فى ١٢/٣١ من كل عام ، ورصيد مخصص الاهلاك فى نهاية كل فترة محاسبية . (٢) أجراء القيود اللازمة لاثبات تكلفة الآلة وتسوية الاهلاك فى ١٩٨٠/١٢/٣١ ، فى ١٩٨١/١٢/٣١ .

التمرين الثامن :

بدأت كل من الشركتين س ، ص عملياتها فى ١٩٨٠/١/١ بآلات لف وحزم تبلغ تكلفتها ٢٠٠٠٠ جنيه يقدر عمرها الانتاجى بعشرة سنوات دون قيمة كالمردة وقد حدث أن تماثل نشاط الشركتين خلال العام تمام التماثل حيث يقومان بالاتجار فى نفس السلعة النمطية. وبلغت جملة مشتريات كل منهما خلال العام مايلى : فى ١/١ ٢٠٠ وحدة سعر الوحدة ٢٥ جنيه ، فى ٣/٢٧ : ٦٠٠ وحدة سعر الوحدة ٢٤ جنيه ، فى ٧/٧ : ٤٠٠ وحدة سعر الوحدة ٢٧ جنيه ، فى ١١/١ : ٤٠٠ وحدة سعر الوحدة ٣٠ جنيه ، فى ١٢/٨ : ٢٠٠ وحدة سعر الوحدة ٣١ جنيه .

وقد أظهر ميزان المراجعة قبل التسويات ، فى نهاية العام ، لكل من الشركتين مايلى :

	س		ص	
مبيعات	٧٠٠٠٠	جنيه	٧٠٠٠٠	جنيه
أجور ومرتبات	١٠٠٠٠	«	١٠٠٠٠	«
ايجار	٢٤٠٠	«	٢٤٠٠	«
مصروفات متنوعة	٦٠٠	«	٦٠٠	«

وقد قررت الشركة س إهلاك آلاتها طبقا لطريقة القسط الثابت بينما قررت الشركة ص اهلاك آلاتها طبقا لطريقة الأهلاك المعجل ، كما قررت الشركة س تقييم مخزون آخر الفترة والذى يبلغ ٢٢٠ وحدة طبقا لطريقة الوارد أولا صادر أولا، بينما قررت الشركه ص تقييم مخزون آخر الفترة والذى يبلغ ٢٢٠ وحدة أيضا طبقا لطريقة الوارد أخيرا صادر أولا .

المطلوب (١) قم بأعداد الحسابات الختامية لكل من الشركة س والشركة ص لأظهار نتيجة عملياتها عن العام . (٢) قم بأعداد مذكرة لتوضيح أسباب الفروق بين نتائج كل من الشركتين على مستوى مجمل الربح وعلى مستوى صافى الربح .

التمرين التاسع :

قامت إحدى الشركات بشراء آلة بلغت تكلفتها ٤٧٠٠٠ جنيه وقدرت حياتها الإنتاجية بخمس سنوات وقيمتها كخردة ٢٠٠٠ جنيه . وكان من المتوقع أن تقوم الالة على مدار حياتها الإنتاجية بانتاج ٩٠٠٠٠ وحدة منتج تم انتاجها فعلا كالآتى : السنة الأولى ١٥٠٠٠ وحدة ، السنة الثانية ٣٠٠٠٠ وحدة ، السنة الثالثة ٣٠٠٠٠ وحدة ، والسنة الرابعة ٢٠٠٠٠ وحدة . وفى نهاية السنة الرابعة تم استبدال الآلة بأخرى جديدة لها نفس العمر والطاقة بلغت تكلفتها ٥٢٠٠٠ جنية وقدرت الآلة القديمة فى هذا التبادل بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه .

المطلوب : (١) حساب الاهلاك السنوى للآلة الأولى لمدة السنوات الأربع بطريقة معدل النفاد وإجراء القيود الدفترية اللازمة لإثبات اهلاك السنة الأولى والسنة الرابعة ، واثبات احلال الآلة الأولى بالآلة الجديدة .

(٢) إعداد جدول تقارن فيه اهلاك الآلة الأولى لمدة السنوات الأربع فى كل من الطرق الآتية : القسط الثابت ،الإهلاك المعجل ،مجموع أرقام السنوات، معدل النفاد . قم بتخصيص عمود من أعمدة الجدول لكل طريقة وسطر من سطور الجدول لكل سنة من السنوات .

(٣) بفرض أن الآلة الأولى كانت معدة للاستخدام فى ٧٩/٤/١ ، وان احلالها بالآلة الجديدة قد تم فى ٨٠/٤/١ حيث كانت قد انتجت خلال سنة ٨٠ كمية ٨٠٠٠ وحدة منتج ، وأن الآلة الجديدة تقرر اهلاكها بطريقة مجموع أرقام السنوات . قم بحساب اهلاك سنة ١٩٨٠ وقم باجراء مايلزم من قيود لإثبات احلال الآلتين والاهلاك خلال سنة ٨٠ وفى نهايتها ، قم بتوضيح الآلات ومخصص الاهلاك فى ميزانية ٧٩/١٢/٣١ وفى ميزانية ٨٠/١٢/٣١ .

التمرين العاشر :

تمتلك إحدى الشركات التي تنتهي سنتها المالية في ١٢/٣١ من كل عام الآلات الآتية :

١ – الالة ٥٠٦ : تم شرائها من الخارج في ٧٢/٤/١٥ بمبلغ ٥٧٢٠٠ جنيه تسليم ميناء الاسكندرية ، وقد تم التخليص عليها جمركيا في ٥/٢٣ وبلغت الرسوم الجمركية ومصاريف التخليص ١٢٢٠٠ جنيه ، وتم إنشاء القواعد الأساسية ونقل الالة لمقر المصانع بتكاليف إجمالية قدرها ٤٥٠٠ جنيه ، وبلغت مصاريف التركيب وأتعاب المهندسين ٣٢٠٠ جنيه ، كما بلغت تكلفة التوصيلات الكهربائية ١٥٠٠ ، وتم الاحتفال ببدء تشغيل الآلة في ١٩٧٢/٧/١ وبلغت تكلفة إقامة الاحتفال ٣٠٠ جنيه . وقد قدر العمر الانتاجي للآلة بمقدار ٨٠٠٠٠ وحدة منتج ، أنتج منها حتى ٧٢/١٢/٣١ عدد ١٠٠٠٠ وحدة ، وفي ٧٤/٤/٢٥ ، حيث بلغت جملة عدد الوحدات التي تم انتاجها على الالة ٧٢٠٠٠ وحدة منها ٢٥٠٠ وحدة سنة ٧٤ تقرر إستبدال الالة ٥٠٦ بالالة ٥٠٩ المتوفرة لدى وكيل مصرى . وقد تم الاتفاق على تبادل الالة الجديدة بالالة القديمة تسليم محل البائع وقدرت قيمة الالة ٥٠٦ لأغراض التبادل بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه . وبلغت مصاريف الفك والازالة ٧٠٠ جنيه على حساب الشركة .

٢ – الالة ٥٠٩ : كان السعر المتفق عليه تسليم محل البائع ٨٨٠٠ جنيه وبلغت مصاريف النقل والتركيب والتجهيز ١٢٠٠ جنيه ، أصبحت الالة بعدها معدة للأستخدام في ٧٤/٦/١ حيث تم الاحتفال بتشغيلها ، وبلغت مصاريف الحفل ٧٤٠ جنيه . وقد قررت الشركة اهلاكها على مدار خمس سنوات بقيمة متوقعة كخردة ١٠٠٠ جنيه طبقا لطريقة مجموع أرقام السنوات . وفي ٧٧/١٢/٢٧ قررت الشركة بيع الالة وإحلالها بمجموعة حديثة ، وتم بيع الالة فعلا في

٧٧/١٢/٢٩ بمبلغ ١٦٢٠٠ جنيه ، وكانت مصاريف الفك والازالة على حساب المشترى .

٣ — المجموعة ٢٠٠١ : تتكون هذه المجموعة من أربعــة آلات متوازية ومتماثلة . وقد تم شراء الآلة الأولى وتركيبها وأصبحت معدة للاستخدام فى ٧٨/١/١ ، وبلغت تكلفتها الاجمالية ١١٢٥٠٠ جنيه .إلا أنه وجد فى ١/٩ أن الآلة تحتاج لجهاز تبريد خاص ، حيث كانت معدة للعمل فى صالة مكيفة . وقد تم تركيب جهاز التبريد واستمرت الآلة فى الانتاج فى ١/١٥ وبلغت تكلفة جهاز التبريد ٢٢٥٠٠ جنيه . وقدر العمر الإنتاجى للآلة بخمس سنوات وقيمتها كخردة ١٢٥٠٠ جنيه ، كما قدر العمر الإفتراضى لجهاز التبريد بثلاث سنوات وقيمته كخردة ٥٠٠ جنيه . وتقرر اهلاك الآلة طبقا لطريقة الإهلاك المعجل وجهاز التبريد بالقسط الثابت وفى ٧٨/١٠/١ تم اضافة الآلة الثانية والتى كانت معدلة لظروف التشغيل المصرية وبلغت تكلفتها الاجمالية ١٦٢٣٠٠ جنيه ، وقدرت قيمتها كخردة بمبلغ ٢٣٠٠ جنيه وعمرها الانتاجى بثمانى سنوات . وتقرر استهلاكها بطريقة القسط الثابت . وفى ٧٩/١/١ تم اضافة آلتين بتكلفة إجمالية ٢٤٢٠٠٠ جنيه بعمر افتراضى خمس سنوات وقيمة كخردة ٢٤٠٠٠ جنيه وتقرر اهلاكها بطريقة مجموع أرقام السنوات . وفى ٨٠/٧/١ قررت الشركة استبدال الالة الأولى بآلة جديدة لا تحتاج لجهاز تبريد . وبلغت القيمة الاستبدالية للآلة القديمة ١١٣٠٠ جنيه وجهاز التبريد ٦٥٠٠ جنيه خصما من شراء الآلة الجديدة التى بلغت تكلفتها ١٢٧٨٠٠ جنيه فى حالة معــدة للاستخدام فى ٨٠/٩/٣٠ وقد تقرر اهلاك هذه الآلة بطريقة القسط الثابت بواقع ٢٠٪ سنويا بعد تقدير قيمتها كخردة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب : (١) إجراء القيود الدفترية المتعلقة بآلات هذه الشركة واهلاكها

منذ ٧٢/٤/١٥ حتى ١٩٨٠/١٢/٣١

(٢) تصوير حساب الآلات وحساب مخصص اهلاك الآلات وحساب اهلاك الآلات عن السنوات المالية المنتهية فى ٧٢/١٢/٣١، ٧٣، ٧٤، ٧٥، ٧٦، ٧٧، ٧٨، ٧٩، ٨٠ .

(٣) بيان أثر بيع الآلات أو استبدالها على حساب الأرباح والخسائر للسنة التى تم فيها البيع او الاستبدال ، مع توسيط حساب للآلات المباعة فى كل حالة .

التمرين الحادى عشر :

فيما يلى بعض أرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات فى ١٩٧٩/١٢/٣١ لشركة التجارة الأهلية بالجنيه : آلات ومعدات ١٧٢٥٠٠ ، مبانى وإنشاءات ٣٥٢٠٠ ، مخزون ٢٨٦٠٠ ، سيارات نقل وانتقال ٣٦٤٠٠ ، عملاء ٧٠٥٠٠ ، تكلفة بضاعة مباعة ٩٧٤٠٠ ، مبيعات ١٦٤٥٠٠ ، خصم نقدي مفقود على المشتريات الآجلة ٤٦٠ ، أجور ومرتبات ١٧١٠٠ ، إيجارات دائنة مقدمة ٨٤٠٠ ، فوائد دائنة ١٢٠٠ ، مصروفات متنوعة ٤٦٠٠ ، مخصص اهلاك آلات ومعدات ٦٠٠٠٠ ، مخصص اهلاك مبانى وإنشاءات ٩٠٠٠ ، مخصص اهلاك سيارات ١٢٥٠٠ ، مخصص ديون مشكوك فيها ٤١٠٠ ، نقل للخارج ١٠٦٠ ، خصم نقدى مسموح به ٢٤٠ ، فإذا علمت أن :

١ - تتبع الشركة نظام المخزون المستمر ، وكانت تسير على طريقة الوارد أولا صادر أولا ، إلا أنها قررت هذا العام أن تسير على طريقة الوارد أخيراً صادر أولا . ويظهر المخزون فى ميزان المراجعة على أساس الطريقة الأولى . وقد بلغ عدد وحداته ١٤٣٠٠ وحدة . وقد تبين أن مخزون ٧٨/١٢/٣١ قد بلغ ١٥٠٠٠ وحدة تكلفتها ٢٢٥٠٠ جنيه . ولم تنقص عدد الوحدات فى المخازن خلال العام عن ١٤٣٠٠ وحدة .

٢ - تقرر أن يكون مخصص الديون المشكوك فيها ٥٪ من أرصدة العملاء، إلا أنه قد أكتشف فى ١٢/٣١ أن أحد العملاء الذى يبلغ رصيد حسابه ٢٥٠٠ جنيه قد أفلس منذ فترة وليس لديه أية ممتلكات .

٣ - يتم إهلاك الآلات والمعدات على أساس الأهلاك المعجل بنسبة ١٥٪ سنويا ، وقد تم إضافة آلة جديدة فى ٧٩/٩/٢٠ تبلغ تكلفتها ٣٢٥٠٠ جنيه وقيمتها كخردة ٢٥٠٠ جنيه .

٤ - يتم إهلاك المبانى والانشاءات بطريقة القسط الثابت بنسبة ٥٪ سنويا وقيمة متوقعة كأنقاض ٣٢٠٠ جنيه .

٥ - يتم إهلاك السيارات بطريقة معدل النفاذ ، وقدرت الحياة الانتاجية لجميع السيارات ٦٤٠٠٠٠ كيلو متر وقيمتها كخردة ٤٤٠٠ جنيه، وقد استخدمت على مدار العام لمسافة ١٠٦٤٠٠ كيلو متر.

٦ - تبلغ الأجور والمرتبات المستحقة فى نهاية العام ٤٠٠ جنيه ، كما أن فاتورة المياه والانارة عن العام قد وردت فى ١٩٨٠/١/١ بمبلغ ٧٦٥ جنيه .

٧ - الايجارات الدائنة المقدمة تمثل إيجار معارض مملوكة للشركة لشركة توزيع السيارات.وقد تم توقيع العقد فى ١٩٧٨/٣/١٥ ،وسلمت المعارض للمستأجر فى ٧٨/٤/١ لمدة تنتهى فى ٨٢/٦/٣٠ .

المطلوب : (١) إعداد ورقة عمل جزئية توضح فيها أرصدة الميزان قبل التسويات ، والتسويات ، وميزان المراجعة بعد التسويات وأرصدة الحساب الختامى والميزانية العمومية .

(٢) إجراء قيود التسوية من واقع ورقة العمل .

(٣) إعداد حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر عن العام (١٩٧٩) واجراء قيود الاقفال .

التمرين الثاني عشر :

أحتوت محفظة الأوراق المالية لشركة النصر للتجارة على الأوراق الآتية فى ١٩٨٠/١/١ :- ٣٠٠٠ سهم من أسهم شركة مصر للاستيراد والتصدير تكلفتها ٣١٣٣٢ جنيه ، ٢٠٠٠ سهم من أسهم بنك التنمية تكلفتها ٢٢٢٠٠ جنيه ، ١٠٠٠ سهم من أسهم بنك السويس تكلفتها ٢٠٥٠٠ جنيه ، ٢٤٥٠٠ جنيه سندات قرض التنمية ٨٪ قيمة أسمية ١٠٠ جنيه للسند . وقد تمت العمليات التالية خلال السنة :

١ - أعلنت شركة مصر للاستيراد والتصدير عن توزيع أرباح بواقع ٥٠ قرشا للسهم فى ١٩٨٠/١/١٥ ، وتم توزيع الأرباح فعلا إعتبارا من ٨٠/٢/١

٢ - باعت شركة النصر للتجارة فى ٨٠/٤/٢٥ عدد ١٠٠٠ سهم من أسهم بنك التنمية بمبلغ ١٢١٠٠ جنيه وذلك لحاجتها الى نقدية ، وقد بلغت مصاريف البيع والسمسرة ١١٧ جنيه .

٣ - فى ٦/٢٣ قامت شركة النصر للتجارة بشراء ٢٠٠٠ سهم من أسهم المتحدة للاسكان بسعر السهم ١٧ جنيه ، وبلغت المصاريف والسمسرة ٢٠٠ جنيه ، وذلك إستثمارا لفائض النقدية .

٤ - فى ١٩٨٠/١٠/١ ، أخطرها بنك الاسكندرية بتحصيل الفوائد على سندات قرض التنمية لحسابها عن مدة سنة ، وبلغت مصاريف التحصيل وعمولة البنك ١٤ جنيه .

٥ - فى ١١/١٣ ، قامت الشركة ببيع باقى أسهم بنك التنمية بسعر السهم ١٠٫٥ جنيه ، وبلغت مصاريف البيع والسمسرة ٥٦ جنيه .

٦ - فى ١٢/٢٩ ، أعلن بنك قناة السويس عن توزيع أرباح بواقع ٣ جنيه للسهم .

٧ - فى ١٩٨٠/١٢/٣١ ، كانت أسعار هذه الأوراق فى سوق الاوراق المالية كالآتى (للوحدة) :

أسهم الاستيراد والتصدير ١٢٫٥ جنيه ، أسهم بنك التنمية ١١ جنيه ، أسهم بنك السويس ٢٢ جنيه . سندات قرض التنمية ٨٪ ، ٩٧ جنيه . أسهم المتحدة للاسكان ١٤٫٥ جنيه . فاذا علمت أن الاستثمارات فى أسهم شركة الاستيراد والتصدير وفى سندات التنمية هى استثمارات طويلة الأجل ، بينما باقى الاستثمارات قصيرة الأجل .

فالمطلوب : إثبات العمليات السابقة دفتريا وتحديد القيمة الدفترية للاستثمارات المالية قصيرة الأجل وطويلة الأجل كما يجب أن تظهر فى الميزانية العمومية فى ١٩٨٠/١٢/٣١ ، مع توضيح كيفية العرض فى الميزانية .

التمرين الثالث عشر :

أظهر ميزان المراجعة قبل التسويات لأحدى الشركات الارصدة التالية من بين الأرصدة الظاهرة فى دفتر الاستاذ فى ١٩٨٠/١٢/٣١ : إيجار مقدم ٢٦٠٠ جنيه ، أجور ٣٢٦٠٠ جنيه ، مقدم عقد الصيانة ٤٨٠٠ جنيه ، تأمين مقدم ٢٧٠٠ جنيه ، حملة إعلانية ٦٠٠ جنيه ، شهرة محل ١٢٠٠٠ جنيه ، حق إمتياز ٦٠٠٠٠ جنيه ، أراضى ٢٧٥٠٠ جنيه فأذا علمت أن :

١ - الايجار المقدم هو الرصيد المتبقى من ماتم سداده فى ١٩٧٩/٧/١ إيجار مبنى الادارة لمدة سنتين .

٢ - من بين الأجور مبلغ ٤٠٠ جنيه سلف مقدمة للعاملين ، كما أن أجور الاسبوعين الأخيرين فى ديسمبر قد تم سدادها فى ١/٣ وبلغت قيمتها ١٨٥٠ جنيه .

٣ - فى ١٩٨٠/٦/١ تم توقيع عقد صيانة مع الشركة لصيانة آلات شركة الزراعة [illegible] لمدة خمس سنوات تبدأ من تاريخه بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه ، سدد منها مقدما ٤٨٠٠ جنيه .

٤ - فى ٧٩/١٠/١ تم شراء بوليصة تأمين ضد الحريق لمده سنتين ونصف.

٥ - بلغت تكاليف الحملة الاعلانية فى ٧٨/١/١ عند التعاقدعليها ١٠٠٠٠ جنيه

٦ - تم شراء شهرة المحل فى ٧٨/١/١ بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه

٧ - حق الامتياز يغطى ٤٠ سنة إعتبارا من ٨٠/٤/١.

٨ - فى ٨٠/١٢/٣١ تم التعاقد على بيع نصف الاراضى بمبلغ ٣٦٢٠٠ جنيه، وتم تسجيل العقد وتحصيل القيمة فى ٨١/١/٤ .

المطلوب : أجراء مايلزم من قيود لتسوية الأوضاع المتقدمة ، وبيان أثرها على الحسابات الختامية ،وتوضيح العرض فى الميزانيةالعمومية فى ١٩٨٠/١٢/٣١

الفصل الرابع عشر

فى

الجرد والتسويات الجردية

لحسابات الخصوم

١ ـ مقدمة : التعاريف وخطة الفصل :

تقوم المحاسبة على افتراض إستقلال الوحدة المحاسبية فى صورة شخصية معنوية إعتبارية أو حقيقية مستقلة . والوحدة المحاسبية بهذا الوضع هى وسيط إعتبارى يمتلك مجموعة من الأصول ويقوم مقام من لهم حقوق فى هذه الأصول. وينقسم من لهم حقوق فى أصول الوحدة المحاسبية أو عليها الى مجموعتين : الملاك ولهم حقوق ملكية ، وغير الملاك ولهم حقوق على الأصول تمثل إلتزامات الوحدة المحاسبية قبلهم . وبالتالى فأصول الوحدة المحاسبية بوصفها وسيط إعتبارى لابد وأن تتساوى مع خصومها . والخصوم كما سبق أن أوضحنا تنقسم إلى شقين : الشق الأول ويمثل حقوق الملكية ، والشق الثانى ويمثل الالتزامات ، والتى تنقسم بدورها الى التزامات طويلة الأجل وإلتزامات قصيرة الأجل .

وسوف نتناول فى هذا الفصل ، وعلى هذا المستوى المبدئ من الدراسة ، عرضا مبسطا لأهم المبادىء المحاسبية التى تحكم جرد وتسوية حسابات الخصوم . ويتم ذلك طبقا للترتيب التالى :

ـ حسابات حقوق الملكية .

ب ـ حسابات الالتزامات طويلة الأجل .

ـ حسابات الالتزامات قصيرة الأجل والأرصدة الدائنة المتنوعة .

ـ الألتزامات العرضية

٢ ـ حسابات حقوق الملكية :

تختلف حسابات حقوق الملكية بأختلاف الشكل القانونى للمنشأة أو الشركة التى تعتبر وحدة محاسبية . ونستطيع على هذا المستوى المبدئى من الدراسة أن نميز بين شكلين قانونيين للشركات هما : شركات الأشخاص وشركات الاموال . وأهم أنواع الشكل الأول هو شركات التضامن ، كما أن أهم أنواع الشكل الثانى هو الشركات المساهمة .

وشركة التضامن هى مشاركة بين عدد محدود من الافراد لمزاولة نشاط تجارى أو صناعى أو خدمى معين ، حيث يساهم كل شريك فى العادة بحصة فى رأس مال الشركة ، ويكون جميع الشركاء مسئولين مسئولية تضامنية قبل الغير، أما شركات المساهمة فهى مشاركة بين عدد كبير من الافراد ، عادة مايكون أغلبهم غير معروف بعضهم للبعض ، فى رأس مال الشركة الذى ينقسم الى حصص متساوية منخفضة القيمة تسمى أسهم .

ويسمى الشريك فى الشركة المساهمة « مساهم » وتكون مسئوليته محدودة بمقدار نصيبه فى حقوق الملكية . وتعتبر شركات المساهمة أهم أشكال الشركات فى الوقت الحاضر .

ويرتبط جرد وتسوية حقوق الملكية فى شركات الاشخاص بعديد من الاعتبارات التى نتناولها فى دراسة متقدمة بالتفصيل . وعادة ماتطوى حسابات حقوق الملكية فى شركات الاشخاص على حساب لرأس المال يوضح حصص كل من الشركاء على حدة ، وحساب جارى لكل شريك من الشركاء يجعل مدينا بمسحوباته ونصيبه فى الخسائر ويجعل دائنا بنصيبه فى الارباح وأية مزايا تكون مقررة له فى عقد الشركة .

ويمكن لرأس مال شركة الاشخاص أن يتغير بالاضافة اليه أما عن طريق المساهمات الاضافية للشركاء أو عن طريق الارباح المحجوزة ، كما يمكن تخفيضه بالسحب منه أو بأقفال رصيد الخسائر المتراكمة فيه .

وعادة ما تتكون حقوق الملكية فى شركات المساهمة من عدد كبير من الحسابات. غير أن هذه الحسابات رغم تعددها يمكن تقسيمها الى قسمين : الاول يمثل رأس المال المدفوع والثانى يمثل الارباح المحجوزة . ويعتبر حساب رأس مال الاسهم العادية أهم حسابات رأس المال المدفوع ، والذى لايجوز المساس به أو تعديله إلا بعد إجتياز مجموعة من الاجراءات القانونية الطويلة . ويتم تناول بنود رأس المال المدفوع تفصيلا فى دراسة متقدمة .

وتنقسم الارباح المحجوزة فى شركات المساهمة بدورها الى قسمين : أرباح محجوزة لغرض معين ، وأرباح محجوزة غير مخصصة لغرض معين وسوف نتناول هذين القسمين بقليل من التفصيل

٣ ـ ١ ـ الأرباح المحجوزة فى شركات المساهمة :

الارباح المحجوزة هى حصيلة الارباح التى لم يتم توزيعها على الملاك من الارباح التى تحققها الشركة منذ قيامها وحتى تاريخ نهاية الفترة المحاسبية الحالية . فرصيد صافى الربح الذى يتحقق كل فترة محاسبية ، وبعد أن يخصم منه الضرائب المستحقة عليه ، عادة مايوزع جزء منه على المساهمين ويحتجز الجزء الباقى لتقوية المركز المالى للشركة وتمويل توسعاتها فى نشاطها . ولذلك تعتبر الارباح المحجوزة من حقوق الملكية لانها تمثل جزءا من حقوق المساهمين والتى كان يمكن لهم الحصول عليها لو تم توزيع الارباح بالكامل.

والشركات المساهمة تخضع لاحكام قانونية معينة فى شأن توزيع الأرباح كما أن لكل شركة نظام معين يسمى النظام الاساسى قد يحدد بدوره قواعد معينة

لتوزيع الأرباح أو إحتجازها . والأرباح المحجوزة لغرض معين هى تلك التى يتم إحتجازها وفاء بمتطلبات قانونية ، أو بمتطلبات النظام الأساسى للشركة ، أو لتحقيق أغراض محددة يقترحها مجلس الادارة وتقرها الجمعية العمومية للمساهمين . والأرباح المحجوزة فى مصر وفاء بهذه المتطلبات تسمى إحتياطيات ويتم إحتجازها تحقيقا للأهداف التالية :

١ — وفاء بمقتضيات قانونية وتسمى « إحتياطى قانونى ».

٢ — لأغراض التجديدات والتوسعات وتسمى « إحتياطى تجديدات وتوسعات » .

٣ — الأستثمار فى سندات حكومية طبقا للقانون وتسمى « إحتياطى مستثمر فى سندات حكومية » .

٤ — لتعضيد المركز المالى للشركة وتسمى « إحتياطى عام ».

وعادة ما تتكون هذه الاحتياطيات بأخذ نسب محددة من الأرباح السنوية القابلة للتوزيع ، ويتم ذلك فى حساب يسمى حساب توزيع الأرباح والخسائر .

هذا ولا يجوز المساس بهذه الاحتياطيات ما دام الغرض الذى أنشأت من أجله يظل قائما .

أما الأرباح المحجوزة وغير المخصصة لغرض معين فتسمى «أرباح مرحلة» ، وهى تمثل الرصيد النهائى لحساب التوزيع :

ولتوضيح ذلك نورد المثال التالى :

ظهرت الأرصدة التالية فى ميزان مراجعة شركة الشرق المساهمة لتجارة الأقطان فى ١٩٨٠/١٢/٣١ : إحتياطى قانونى ٢٣٥٠٠ جنيه ، إحتياطى شراء سندات حكومية ١٥٢٠٠ جنيه ، إحتياطى تجديدات وتوسعات ٢٤٨٠٠ جنيه ، إحتياطى عام ٢٤٦٠٠ جنيه ، أرباح مرحلة ١٥٢٠٠ جنيه . وقد بلغت أرباح

العام القابلة للتوزيع بعد خصم الضرائب ٩٠٠٠٠ جنيه . ويبلغ رأس مال الأسهم العادية ١٠٠٠٠٠٠ جنيه . وتقوم الشركة باحتجاز ٥ ٪ من الارباح كاحتياطي قانوني ومثلها لاحتياطي السندات ، ١٠ ٪ لاحتياطي التجديدات والتوسعات ومثلها للاحتياطي العام ، كما تقرر توزيع أرباح للمساهمين بواقع ٥ ٪ من رأس المال. ويظهر حساب التوزيع على الوجه التالي:

شركة الشرق لتجارة الأقطان ش.م.ع.

حساب توزيع الأرباح عن السنة المنتهية في ١٩٨٠/١٢/٣١

منه			له
	أرباح محجوزة لاغراض معينة :	٩٠٠٠٠	أرباح العام (من حـ/ أ.خ)
	٤٥٠٠ إلى حـ/ إحتياطي قانوني ٥ ٪	١٥٢٠٠	أرباح مرحلة (رصيد ١/١)
	٤٥٠٠ إلى حـ/ إحتياطي سندات ٥ ٪		
	٩٠٠٠ إلى حـ/ إحتياطي توسعات ١٠ ٪		
٢٧٠٠٠	٩٠٠٠ إلى حـ/ إحتياطي عام ١٠ ٪		
	أرباح موزعة :		
٥٠٠٠٠	إلى حـ/ التوزيعات		
٢٨٢٠٠	أرباح مرحلة ١٩٨٠/١٢/٣١		
١٠٥٢٠٠		١٠٥٢٠٠	

وبترحيل مدد النيون يتم تسويه الاحتياطيات والارباح المرحلة لما يجب أن تظهره الميزانية العمومية في ١٩٨٠/١٢/٣١ . هذا وتعتبر التوزيعات من بنود الالتزامات قصيرة الأجل ، حيث تلتزم الشركة بمجرد إعلانها بتوزيعها على

المساهمين. وتظهر حقوق الملكية والتوزيعات فى الميزانية العمومية على الوجه التالى:

شركة الشرق لتجارة الأقطان ش.م.ع.

الميزانية العمومية فى ٨٠/١٢/٣١

الأصول			الخصوم
			حقـوق الملكية :
	١٠٠٠٠٠٠		راس مال الأسهم
			أرباح محجوزة:
		٢٨٠٠٠	احتياطى قانونى
		١٩٧٠٠	إحتياطى سندات حكومية
		٤٣٨٠٠	احتياطى تجديدات و توسعات
		٣٣٦٠٠	إحتياطى عام
		٢٨٢٠٠	أرباح مرحلة
	١٥٣٣٠٠		
	١١٥٣٣٠٠		مجموع حقوق الملكية
			الألتزامات :
			....
			الالتزامات قصيرة الأجل :
		٥٠٠٠٠	توزيعات

ويلاحظ أن الاحتياطات يتم حسابها من أرباح العام قبل إضافة رصيد الأرباح المرحلة من الأعوام السابقة .

٣ ـ ب ـ عمليات التسوية المؤثرة فى حقوق الملكية :

سبق أن ذكرنا أنه لا يجوز المساس بحسابات رأس المال فى الشركات المساهمة مادامت الشركة مستمرة ، كما لا يجوز استخدام الارباح المحجوزة لأغراض معينة فى غير الغرض التى تخصص من أجله . والواقع أن حسابات الاحتياطيات فى حد ذاتها لاتستخدم ، وانما مايستخدم هى الأصول المقابلة لها والتى أتيحت للوحدة المحاسبية بعدم توزيع الأرباح . وسوف لانتناول هذه العناصر فى هذه المرحلة ، ونقتصر على بعض العمليات المؤثرة فى حساب الأرباح (أو الخسائر) المرحلة .

ولنفرض مثلا أنه قد تم تقويم مخزون آخر الفترة فى ٧٩/١٢/٣١ لشركة الشرق للأقطان عن طريق الخطأ بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه بينما تكلفته كان من الواجب أن تكون ٣٢٠٠٠ جنيه ، وتم إعداد الحسابات الختامية والميزانية على هذا الاساس ، ولم تكتشف هذه الحقيقة إلا خلال سنة ١٩٨٠ ، وبفرض أن الشركة تتبع نظام المخزون الدورى ، فأن ترك الوضع دون تعديل (أى ترك مخزون ١٩٨٠/١/١ بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه) سوف يؤدى الى زيادة أرباح (أو انخفاض خسائر) سنة ١٩٨٠ عما يجب أن تكون عليه بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه وهو فى نفس الوقت مقدار الانخفاض فى أرباح ١٩٧٩ عما كان من الواجب أن تظهر به . وبالتالى لن تتحقق المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات فى كل من السنتين . كما أن تصحيح الوضع فى سنة ١٩٧٩ أصبح فى غير محله لأن الخطأ قد تم اكتشافه فى سنة تالية وبعد إعداد واعتماد الحسابات الختامية والميزانية. وفى ظل هذه الظروف فأن أفضل طريقة لمعالجة الوضع هى تصحيح تكلفة المخزون فى حساب الارباح المرحلة. ويكون القيد فى هذه الحالة هو :

٨٠٠٠		من حـ/ مخزون ١/١ ٨٠	تاريخ اكتشاف
	٨٠٠٠	الى حـ/ الارباح المرحلة ١/١ ٨٠	الخطأ
		تصحيح الخطأ فى تقييم مخزون ٧٩/١٢/٣١ بالنقص	

ولنفرض كمثال آخر أنه فى ١٩٧٩/١/١ قد تم شراء مجموعة مولدات كهربائية جديدة لزوم تشغيل مجموعة من آلات الخلج المشتراة جديدة وبلغت تكلفة المولدات ١٢٦٠٠ جنيه إلا أنه عند إثباتها دفتريا أعتبرت بمثابة مصروفات صيانة ، بينما عمرها الأفتراضى ٥ سنوات بقيمة مقدره خردة ٦٠٠ جنيه. ويؤدى إعتبار قيمة المولدات بمثابة مصروفات بالكامل سنة ٧٩ الى زيادة مصروفاتها ونقص أرباحها بالقيمة ، كما يؤدى الى نقص مصروفاتها وزيادة أرباحها بنصيبها من أهلاك المولدات . ويتم تسوية الوضع عند اكتشاف الخطأ ، أو قبل إعداد الحسابات والقوائم الختامية سنة ١٩٨٠ بالقيود التالية .

١٢٦٠٠		من حـ/ مجموعة المولدات الكهربائية	تاريخ اكتشاف
	١٢٦٠٠	الى حـ/ الارباح المرحله ٨٠/١/١	الخطأ
		تصحيح خطأ تحميل قيمة المولدات	
		لمصروفات الصيانة فى ١٩٧٩	

٢٤٠٠		من حـ/ الارباح المرحلة ٨٠/١/١	تاريخ اكتشاف
	٢٤٠٠	الى حـ/ مخصص أهلاك المولدات الكهربائية	الخطأ
		أهلاك المولدات عن عام ٧٩ بالقسط الثابت	

وبترحيل هذه القيود يستقيم الوضع فى سنة ١٩٨٠ دون تأثير على المقابله السليمة

لايراداتها بمصروفاتها .

وكمثال أخير نفترض أن رصيد الايجار الدائن المقدم الذى ظهر فى ميزان المراجعة قبل التسويات فى ٧٩/١٢/٣١ بمبلغ ٢٦٠٠ جنيه كان يخص الفترة من ٧٩/١/٩ حتى ٨٠/٦/٣٠ إلا أنه عند التسويات أعتبر المبلغ كله بمثابة إيجار دائن لسنة ١٩٧٩ . وبالتالى فيلزم تحقيقا للمقابلة السليمة لايرادات ١٩٨٠ بمصروفاتها أجراء القيد التالى:

١٢٠٠		من حـ/ الأرباح المرحلة ٨٠/١/١ إلى حـ/ الايجار الدائن المقدم تصحيح خطأ تسوية الايجار الدائن المقدم فى ٨٩/١٢/٣١	تاريخ اكتشاف الخطأ
	١٢٠٠		

وخلاصة القول أن التسويات المؤثرة فى حقوق الملكية يتم إجرائها من خلال الحسابات الختامية للسنة التى يتم تسويتها فيها إذا كانت لا تؤثر فى نتائج أعمال سنوات سابقة . أما إذا كانت تؤثر فى نتائج أعمال سنوات سابقة فأن التسوية الصحيحة يجب أن تتم من خلال رصيد الأرباح المرحلة . ذلك تطبيقا للقواعد المحاسبية التالية : التكلفة التاريخية ، إستقلال الفترات المحاسبية ، المقابلة السليمة للايرادات والمصروفات ، والمحاسبة على أساس الاستحقاق .

٣ ـ حسابات الالتزامات طويلة الاجل :

الالتزامات طويلة الأجل هى مستحقات ثابتة المقدار على الوحدة المحاسبية للغير تستحق السداد فى تواريخ لاحقة يزيد مداها عن سنة مالية من تاريخ إعداد الميزانية . وعادة ما تكون الالتزامات طويلة الأجل فى صورة قروض يمنحها الغير للوحدة المحاسبية ليتم سدادها على آجال طويلة . وقد تتم هذه القروض عن طريق الجمهور العام بأن تقوم الوحدة المحاسبية بأصدار ما يسمى بقروض السندات . أو قد تكون ممنوحة للوحدة المحاسبية بمعرفة منشآت متخصصة كالبنوك . أو عن طريق تمويل الأصول الثابتة عن طريق موردى هذه الاصول .

ويلزم فى كل الأحوال التحقق من وجود الالتزام وقيمته واستيفاء شروطه عن طريق الاطلاع على عقد الالتزام (عقد إصدار السندات ، أو عقد القرض ، أو عقد التمويل) . ويجب أن يظهر ضمن الالتزامات قصيرة الاجل ما يستحق السداد من أقساط القروض أو سندات خلال السنة المالية التالية لتاريخ إعداد الميزانية . كما يجب التأكد من أن الفوائد المستحقة قد تم سدادها فى تاريخ الاستحقاق وأن ما يخص السنة المالية المنتهية من فوائد قد تم تحميلها فعلا به بصرف النظر عن موعد إستحقاق السداد . وأخيرا يجب أن تظهر الالتزامات طويلة الاجل فى الميزانية كل إلتزام على حدة وموضحا بجواره تاريخ الاستحقاق وسعر الفائدة الذى يحمله .

ولنفرض مثلا أن ميزان المراجعة قبل التسويات قد أظهر الارصدة التالية فى ١٩٨٠/١٢/٣١ : قرض السندات ٦ ٪ ٤٠٠٠٠ جنيه ، قرض بنك الائتمان الصناعى ٨ ٪ ٣٠٠٠٠ جنيه ، دائنو شراء أصول ثابتة ٢٠٠٠٠ جنيه . وبالرجوع إلى عقود هذه القروض وجد أن قرض السندات لمدة ٢٠ سنة يستحق فى ١٩٩٠/١٢/٣١ ، وتستحق عليه الفوائد نصف سنويا فى ٩/٣٠ وفى ٣/٣١ من كل عام . كما أن قرض بنك الائتمان لمدة ستة سنوات يسدد على أقساط سنوية يستحق أولها مع الفوائد فى ٨١/٦/٣٠ . أما دائنو شراء الأصول الثابتة فيمثل المبلغ المستحق لموردى بعض الآلات والذى يتم سداده على ٤ أقساط سنوية يستحق أولها فى ٨١/٦/٣٠ ويتضمن المبلغ قيمة الفوائد على الدين كله بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه لمدة السنوات الأربع التى بدأت فى ٨٠/٧/١ . ويلزم فى ظل هذه المعلومات القيام الآتى :

١ — فيما يختص بقرض السندات : التأكد من سداد الفوائد فى

٨٠/٩/٣٠ ، وتحميل السنة المالية ١٩٨٠ بالفوائد عن سنة ، أى مبلغ ٢٤٠٠ جنيه وبالتالى يلزم جعل حساب الفوائد المدينة على قرض السندات مدينا بمبلغ ٦٠٠ جنيه عن ثلاثة شهور وحساب الفوائد المستحقة على قرض السندات دائنا .

كما يجب التحقق أن رصيد الفوائد المدينة بعد ترحيل هذا القيد يبلغ ٢٤٠٠ جنيه ليقفل فى حساب الأرباح والخسائر.

٢ ـ فيما يختص بقرض بنك الائتمان : حساب الفوائد المستحقة عن نصف سنة بمبلغ ١٢٠٠ جنيه وجعل حساب الفوائد المدينة مدينا وحساب الفوائد المستحقة دائنا . والتحقق من أن ٥٠٠٠ جنيه من القرض تظهر ضمن الالتزامات قصيرة الأجل والباقى ضمن الالتزامات طويلة الأجل .

٣ ـ بالنسبة لدائنو شراء الأصول : التحقق من عدم تحميل الآلات بالفوائد وذلك عن طريق وجود حساب للفوائد المدينة المؤجلة ، وتحميل سنة ٨٠ بما يخصها من هذه الفوائد وهو ٢٥٠ جنيه (طبقا لطريقة القسط الثابت) . وذلك بجعل حساب الفوائد المدينة على تمويل الأصول مدينا وحساب الفوائد المدينة المؤجلة دائنا . كما يجب التحقق من أن ٥٠٠٠ جنيه من الدين تظهر ضمن الالتزامات قصيرة الأجل ، و ١٥٠٠٠ جنيه فى الالتزامات طويلة الاجل .

(المطلوب منك : إجراء قيود اليومية اللازمه لاثبات هذه التسويات وترحيلها لحسابات الاستاذ ، وبيان أثرها على الحسابات الختامية ، وإظهار الالتزامات طويلة الأجل وقصيرة الاجل فى الميزانية طبقا للتعليمات السابقة).

٤ ـ حسابات الالتزامات قصيرة الأجل والأرصدة الدائنة المتنوعة :

تنطوى حسابات الالتزامات قصيرة الاجل على الاقساط المستحقة من الالتزامات طويلة الأجل طبقا للبند السابق ، وعلى حسابات الموردين ، والدائنون، وأوراق الدفع، والحسابات الجارية الدائنة للبنوك (سحب على المكشوف) ، وكل حسابات

المصروفات المستحقة ، وهذه كلها تمثل التزامات نقدية ، أى يلزم الوفاء بقيمتها نقدا . أما الايرادات الدائنة المقدمة والارصدة الشاذة للعملاء فهى قصد لايلزم الوفاء بقيمتها نقدا وعادة ما توضع تحت عنوان أرصدة دائنة متنوعة .

وكما أنه لايجوز المقاصة بين أرصدة "عملاء المدينة وأرصدة العملاء الشاذة، فلا يجوز المقاصة بين أرصدة الموردين أو الدائنين الدائنه وأرصدتهم الشاذة المدينة . ويجب أن تظهر الاخيرة فى جانب الاصول فى الميزانية تحت عنوان أرصدة مدينة متنوعة فى الاصول المتداولة . وفيما يختص بأوراق الدفع يجب التحقق من عدم حلول أو فوات ميعاد استحقاقها حتى تاريخ الميزانية كما يجب حساب الفوائد المستحقة على الارصدة الدائنة للبنوك ، والتأكد من أن جميع المصروفات المستحقة قد تمت تسويتها واثباتها .

ولنفرض مثلا أن الارصدة التالية ظهرت فى ميزان المراجعة قبل التسويات فى ٨٠/١٢/٣١ لاحدى الشركات : موردون ٢٧٥٠٠ جنيه ، دائنون ١٢٦٠٠ جنيه ، أوراق دفع ١٦٠٠٠ جنيه ، ايجار دائن مقدم ١٢٠٠ جنيه . وبتقصى الحقائق وجد الآتى :

١ ـ أظهر ميزان مراجعة أستاذ الموردين أرصدة شاذة مجموعها ٢٥٠ جنيه

٢ ـ أظهر ميزان مراجعة أستاذ الدائنين أرصدة شاذة مجموعها ١٩٠٠ جنيه .

٣ ـ هناك ورقة دفع بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه تستحق السداد فى ١٢/٢١ وعند التنبيه تحرر بقيمتها شيك أرسل بالبريد للدائن فى تاريخه وتم استرداد الورقة .

٤ ـ للشركة حساب جارى مدين فى بنك الاسكندرية يبلغ رصيده ١٦٢٠٠ جنيه ، كما أن حسابها فى بنك القاهرة دائن (سحب على المكشوف) بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه . وقد ظهر رصيد النقدية بالبنوك فى ميزان المراجعة بمبلغ ٨٢٠٠ مدين . ووجد أن الفوائد والمصاريف المستحقة لبنك القاهرة حتى ٨٠/١٢/٣١

قد بلغت ٤٦٥ جنيه لم يتم اثباتها بعد .

٥ - بلغت الأجور المستحقة حتى ١٢/٣١ والتى لم تسدد بعد ١٣٢٠ جنيه

٦ - يمثل الإيجار الدائن المقدم ايجار شقة مفروشة مملوكة للشركة عن المدة من ١/٨/٨٠ حتى ١٩٨١/٧/٣١ .

ويتطلب هل ذلك ضرورة القيام بما يلى :

١ - أظهار الموردين فى الالتزامات قصيرة الأجل بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه وفى الأرصدة المدينة المتنوعة فى الأصول بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه.

٢ - اظهار الدائنين فى الالتزامات قصيرة الاجل بمبلغ ١٤٢٠٠ جنيه وفى الارصدة المدينة المتنوعة فى الاصول بمبلغ ١٦٠٠ جنية

٣ - تخفيض رصيد أوراق الدفع بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه وتخفيض رصيد النقدية بالبنوك بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه عن طريق جعل حساب أوراق الدفع مدينا وحساب النقدية بالبنوك دائنا .

٤ - أظهار رصيد النقدية بالبنوك فى الأصول بمبلغ ١٤٢٠٠ جنيه (١٦٢٠٠ — ٢٠٠٠) وأظهار بنك القاهرة جارى سحب على الكشوف فى الالتزامات قصيرة الأجل بمبلغ ٨٤٦٥ جنيه ، بعد جعل حساب الفوائد المدينة مدينا بمبلغ ٤٦٥ جنيه وجعل حساب بنك القاهرة دائنا بالقيمة .

٥ - جعل حساب الاجور مدينا وحساب الاجور المستحقة دائنا بمبلغ ١٣٢٠ جنيه وأظهار الأجور المستحقة فى الالتزامات قصيرة الأجل فى الميزانية .

٦ - تسوية الايجار الدائن المقدم بجعله مدينا بمبلغ ٥٠٠ جنيه (ايجار ٥ شهور) وجعل حساب الايجار الدائن دائنا ، وإظهار الايجار الدائن المقدم من الأرصدة الدائنة المتنوعة بين الالتزامات فى الميزانية .

(وعليك بتنفيذ هذه التعليمات فى صورة قيود يومية وحسابات استاذ وبيان

أثرها على الحسابات الختامية وتوضيح نتائجها على الميزانية العمومية) .

٥ ـ الالتزامات العرضية :

الالتزامات العرضية هي إلتزامات ناشئة عن تعاقدات تامة ولكنها غير منجزة، أو ناشئة عن مسئولية تضامنية محتملة . ومن أمثلة الأولى مثلا أن تتعاقد الوحدة المحاسبية على شراء آلات ومعدات بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه تسدد عند الاستلام ، ولا ترد الآلات والمعدات حتى تاريخ الميزانية .ومثال الثانية أوراق القبض المخصومة في البنك أو المحولة لمورهين ولم يحن موعد استحقاقها حتى تاريخ الميزانية . وتظهر المسئوليات العرضية عادة في صورة ملاحظات تحت الميزانية العمومية ، أو عن طريق مايسمى بالحسابات النظامية . وإذا استخدمت طريقة الملاحظات فأن هذه الملاحظات تظهر في كشف الميزانية (بعد انتهاء الأصول والخصوم والمجموع) كالآتي :

ملاحظات :

١ ـ تعاقدت الشركة على شراء آلات في ٨٠/٩/١٥ بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه تسدد عند الاستلام ولم ترد الآلات حتى تاريخ الميزانية .

٢ ـ تبلغ أوراق القبض المخصومة في البنك والتي لم يرد تاريخ إستحقاقها بعد ٦٠٠٠ جنيه،كما أن هناك أوراق قبض محولة اوردين لم تستحق بعد قيمتها ٧٥٠٠ جنيه

أما إذا أستخدمت الحسابات النظامية ، فأن هاتين الملاحظتين يردان في كشف الميزانية كالآتي :

١٧٤٨٩٠٠ مجموع الأصول	١٧٤٨٩٠٠ مجموع الخصوم
حسابات نظامية	**حسابات نظامية**
٦٠٠٠٠ عقود شراء آلات	٦٠٠٠٠ متعاقدو توريد آلات
١٣٥٠٠ أوراق قبض مخصومة ومحولة للموردين .	١٢٥٠٠ مسئولية عرضية عن أوراق قبض مخصومة ومحولة للموردين

ويفضل استخدام الملاحظات عن الحسابات النظامية لأن وجود الحسابات يوحي بقيام التزام فعلي في تاريخ الميزانية، وهو أمر يتنافى مع الواقع لأن العمليات التي سوف يترتب عليها الالتزام لم تنجز بعد من أي من الطرفين .

أسئلة وتمارين الفصل الرابع عشر

أولا : الأسئلة :

١ ـ فرق بين : الأرباح المحجوزة لغرض معين وتوزيعات الأرباح ، الالتزامات قصيرة الأجل والأصول النقدية ، عمليات التسوية المؤثرة فى حقوق الملكية وعمليات التسوية المؤثرة فى أرباح العام .

٢ ـ برر فيما لا يزيد عن خمسة سطور خطأ أو صواب كل من العبارات التالية :

أ ـ يؤدى الخطأ فى تقويم المخزون إلى التأثير على أرباح العام الذى وقع فيه والسنوات السابقة

ب ـ يؤدى إعتبار مصروفا إيراديا بمثابة نفقة رأسمالية إلى انخفاض أرباح العام بالقيمة وزيادة أرباح السنوات المقبلة دون تأثير على حقوق الملكية .

حـ ـ يتم إجراء التسويات المتعلقة بحقوق الملكية فى حساب الأرباح والخسائر .

د ـ تظهر القروض طويلة الأجل بين الالتزامات طويلة الأجل فى الميزانية بصرف النظر عن تواريخ استحقاقها أو أقساطها .

هـ ـ إذا تم تمويل الأصول الثابتة عن طريق تسهيلات إئتمانية فان هذه الأصول يجب أن تتحمل بالفوائد على هذه التسهيلات فى تاريخ الشراء .

و ـ تختلف الالتزامات قصيرة الأجل عن الأرصدة الدائنة المتنوعة فى أن الأولى يلزم الوفاء بقيمتها نقداً بينما الثانية يلزم الوفاء بقيمتها عينا .

ز ـ يمكن المقاصة بين الحسابات المدينة والدائنة البنوك لأنها تمثل نقدية ولكن لا يمكن المقاصة بين الحسابات المدينة والدائنة العملاء لأنها تمثل مستحقات نقدية .

ح - تعتبر الأجور المستحقة من الأرصدة الدائنة المتنوعة لأن الوفاء بقيمتها يتم عينا بينما تعتبر الإيرادات المقدمة من الدائنين لأن الوفاء بقيمتها يتم نقداً.

ط - يعتبر إثبات الالتزامات العرضية دفترياً من الأمور اللازمة بقيود تسوية في نهاية العام حتى تفصح الميزانية عن حقيقة المركز المالي في نهاية الفترة.

ثانياً : التمارين :

التمرين الأول :

ظهرت الأرصدة التالية من بين أرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات في دفاتر الشركة المتحدة للتجارة والمقاولات في ٣١/١٢/٨٠ (بالألف جنيه) :

٤٧ر٠ نقدية ، ٧٢ر٥ عملاء ، ٦٥ر٤ موردون ، ٢٣ر٦ مخزون أول الفترة ، ١٩٩ر٥ مبيعات ، ٣ر٥ مردودات مشتريات ، ١ر٥ خصم نقدي مفقود ، ٨٧ر٦ مشتريات ، ٤ر٥ مردودات مبيعات ، ٢ر٠ خصم نقدي مكتسب ، ١٢ر٣ أجور ، ٣ر٤ فوائد مدينة ، ٧ر٦ إيجارات دائنة ، ٤ر٨ تأمين مقدم ، ٢ر١ مصاريف إدارية ، ٢ر٧ مصاريف بيعية ، ٥٠ رأس مال الأسهم ، ١٤ر٥ إحتياطي قانوني ، ٢ر٥ احتياطي سندات ، ٢ر٠ احتياطي تجديدات وتوسعات ١ر٥ أرباح مرحلة ، فاذا علمت أن (كل الأرقام بالألف جنيه) .

١ - تم تقييم المخزون في ٣١/١٢/٧٩ بمبلغ ٢٣ر٦ ، ولكنه يحتوى على بضاعة كانت مباعة للعملاء ولكنها لم تكن قد سلمت بعد ، وتم إثباتها كمبيعات في ٢٩/١٢/٧٩ ، وبلغت تكاليفها ٢ر٦ . ولم يكتشف هذا الخطأ إلا في ١٣/٤/١٩٨٠ ولم تتم تسويته بعد .

٢ - تبلغ الديون المشكوك فيها ١ ٪ من صافي المبيعات ، كما يبلغ إهلاك الآلات والمعدات ١٢ر٤ بطريقة مجموع أرقام السنوات .

٣ - التأمين المقدم يغطي سنتين إعتباراً من ١/٧/١٩٧٩

٤ — هناك أجور مستحقة لم تسدد بعد تبلغ ٧ر — ، وإيجارات دائنة لم تتحصل بعد تبلغ ٤ر — ، وذلك حتى ١٩٨٠/١٢/٣١ .

٥ — من بين الالتزامات طويلة الأجل قرض السندات بمبلغ ٢٠ بفائدة ٦٪ سنوياً تسدد فى ٣/١ من كل عام ، ولم يظهر فى الدفاتر فى ١٩٨٠/١/١ أى رصيد للفوائد المدينة المستحقة ، وقد تم سداد الفوائد على القرض فى ٧٩/٣/١ .

٦ يقدر مخزون آخر الفترة بمبلغ ٦ر١٨ .

٧ يتم توزيع أرباح العام كالتالى : ٥٪ احتياطى قانونى ، ٥٪ احتياطى سندات ، ١٠٪ احتياطى تجديدات ، كما تقرر توزيع ما يعادل ١٠٪ من رأس المال على المساهمين ، وذلك علما بأن الأرباح الصافية القابلة للتوزيع تتحدد بعد خصم ٤٠٪ كضريبة أرباح تجارية وصناعية من صافى الربح .

المطلوب : (١) إعداد ورقة عمل جزئية توضح فيها كيفية إجراء ما يتعلق بالبيانات السابقة من تسويات وحساب تكلفة البضاعة المباعة الصحيحة .

(٢) إعداد حساب المتاجرة والأرباح والخسائر وحساب التوزيع عن العام .

التمرين الثانى :

فيما يلى بعض المعلومات التى توافرت خلال السنة المالية المنتهية فى ٨٠/١٢/٣١ والتى كانت تخص سنوات سابقة .

١ — اتضح عند حساب إهلاك الآلات والمعدات فى ١٩٨٠/١٢/٣١ أن الرصيد الدفترى ما زال يشتمل على تكلفة إحدى الآلات التى تم بيعها فى ٧٩/٧/١ بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه نقداً ، بينما تكلفتها عند شرائها بلغت ٣٢٠٠٠ جنيه فى ١٩٧٥/٧/١ ، وتقرر إهلاكها حينئذ بالقسط الثابت على مدار ست سنوات بقيمة خردة ٢٠٠٠ جنيه . وعندما تم البيع جعل حساب النقدية مديناً وحساب أرباح بيع الآلات دائنا بالقيمة ، ثم أقفل حساب أرباح بيع الآلات فى حساب

الأرباح والخسائر لسنة ١٩٧٩ .

٢ — وجد أن رصيد الفوائد المدينة المؤجلة في ١٩٨٠/١/١ والذي يبلغ ٣٠٠٠ جنيه يخص فترة ٣ سنوات تبدأ في ١٩٧٩/٩/١ ، وأنه لم يتم إجراء أية تسويات في هذا الشأن في ١٩٧٩/١٢/٣١ . وعند سداد قسط القرض والفوائد في ٨٠/٩/١ لم يرد ذكر حساب الفوائد المدينة المؤجلة في قيد السداد .

٣ قام أحد العملاء في ٧٩/٧/٢٣ برد بضاعة قيمتها ٢٣٦٠ جنيه الشركة وبلغت تكلفتها ١٨٠٠ جنيه ، وقد تم إثبات عملية الرد بالقيد التالي في نفس التاريخ :

٢٣٦٠ من ح/مخزون البضاعة

٢٣٦٠ إلى ح/العملاء

وكانت المنشأة تتبع نظام المخزون المستمر واعتمدت الأرصدة الدفترية لأغراض إعداد الحسابات الختامية والميزانية .

٤ — كان أحد العملاء قد أفلس في ٢٥ ,١٢ وبلغ رصيد حسابه ٤١٢٠ جنيه وقد تم إعدام الدين في ٣١ ١٢ ,٧٩ بالكامل ، إلا أن رصيد حساب العميل في ١٩٨٠/١٢/٣١ ظهر دائناً بمبلغ ٢٠٦٠ جنيه . وببحث الموضوع وجد أنه قد تحصل من تصفية أصول العميل نصف الدين وجعل حساب العميل دائناً بما تحصل عند التحصيل في ٨٠/٩/٧ .

فاذا علمت أن حقوق الملكية ١٩٨٠/١/١ قد احتوت على الآتي : رأس المال أسهم عادية ٢٥٠٠٠٠ جنيه ، احتياطي قانوني ٢٠٠٠٠ جنيه ، احتياطي عام ٢٠٠٠٠ جنيه ، أرباح مرحلة (خسائر ٢٢٠٠ ج) ، وأن أرباح العام ١٩٨٠ قد بلغت ٢٧٠٠٠ ج قبل التسويات السابقة أضيف إلى رصيد كل من الاحتياطي القانوني والاحتياطي العام ١٠٪ منها ولم يوزع شيء على المساهمين

فالمطلوب :

(١) إجراء القيود الدفترية التى ترى أنها لازمة لتصحيح الأوضاع السابقة .

(٢) اظهار حقوق الملكية فى الميزانية العمومية كما يتم إعدادها فى ١٢/٣١/٨٠ .

التمرين الثالث :

أظهر ميزان المراجعة قبل التسويات الأرصدة التالية فى ١٩٨٠/١٢/٣١ : قرض السندات ١٢٪ مبلغ ٤٠٠٠٠ ج ، قرض البنك طويل الأجل ١٥٠٠٠ ج ٨٪ بنك اسكندرية سحب على المكشوف ١٢٠٠٠ ج ، دائنو شراء أصول ٢٥٠٠٠ ج ، أوراق دفع ١٨٠٠٠ ج ، فوائد مدينة ٤٩٥٠ ج . إيجارات دائنة مقدمة ٤٦٠٠ ج ، رأس المال ٩٠٠٠٠ ج ، احتياطيات ٣٠٠٠٠ ج ، أرباح مرحلة ٣٠٠٠ ج ، وقد بلغت أرباح العام ٢٤٠٠٠ ج بعد خصم الضرائب .

فاذا علمت أن :

١ — قرض السندات لمدة ٢٠ سنة تبدأ فى ١ / ١ / ١٩٧٠ ويسدد على أقساط متساوية سنوية استحق أولها فى ١٩٧١/١/١ ، وتسدد عليه الفوائد نصف سنوياً فى ١/١ ، وفى ٧/١ من كل سنة .

٢ — تم التعاقد على قرض طويل الأجل يسدد بعد خمس سنوات على ثلاثة أقساط متساوية سنوية وتسدد الفوائد نصف سنوياً على الرصيد المتبقى فى ٤/١ وفى ١٠/١ من كل سنة . ويحل القسط الأول من قيمة القرض فى ١٩٨١/١/١ .

٣ — رصيد السحب على المكشوف فى بنك الاسكندرية بضمان أوراق قبض قيمتها الاسمية ١٧٠٠٠ ج . استحقت منها كمبيالة فى ١٩٨٠/١٢/٣١ وتم تحصيلها بمعرفة البنك بمبلغ ٤٠٠٠ ج ، ولم يرد اشعار البنك بعد . وتتحمل الشركة بفوائد على السحب على المكشوف بواقع ١٢٪ سنويا ، وكان آخر اشعار خصم ورد للشركة بتاريخ ١٠/٢ ويغطى الفترة حتى ٨٠/٩/٣٠ . كما عرفت الادارة

أن يقوم البنك بالخصم على حساب الشركة بمبلغ ٦ ج عن كل كمبيالة يقوم بتحصيلها .

٤ — كان قد تم شراء مجموعة من الآلات فى ١٩٧٧/٧/١ وذلك بتسهيلات إئتمانية من المورد بمبلغ ٥٠٠٠٠ ج تنطوى على فوائد بمبلغ ٥٠٠٠ج وتسدد التسهيلات (بما فيها الفوائد) على عشر أقساط سنوية متساوية حل أولها فى ١٩٧٨/٧/١ .

٥ — من بين أوراق الدفع كمبيالة قبلتها الشركة لأمر البنك الأهلى المصرى بمبلغ ٥٠٠٠٠ ج فى ١٩٨٠/٩/١٥ تستحق فى ١٩٨٥/٩/١٥ ، وتحمل سعر فائدة سنوية ١٢٪ تسدد سنوياً فى ٩/١٥ من كل عام .

٦ — تم التوصل إلى أرباح العام بعد إجراء كل التسويات الصحيحة لكل ما تقدم وسواه .

٧ — قررت الشركة تعلية الاحتياطيـــات بنسبة ١٠٪ من الأرباح ، كما قررت توزيع أرباح على المساهمين بواقع ١٥٪ من رأس المال .

المطلوب :

(١) إجراء ما يلزم من تسويات صحيحة لما تقدم .

(٢) إعداد حساب التوزيع عن عام ١٩٨٠ .

(٣) اظهار جانب الخصوم من الميزانية ، كما تم إعدادها فى ١٩٨٠/١٢/٣١ .

التمرين الرابع :

فيما يلى أرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات فى ٧٩/١٢/٣١ لمحلات توزيع السلع الغذائية بالجنيه : نقدية بالصندوق : ١٨٧٠ ، نقدية بالبنوك ٣٠٠ ، عملاء ٤٤٤٠ ، مدينون ٣٠٢٠ ، مخصص ديون مشكوك فيها ٢٥٠ ، مخزون أول الفترة ٤٢٣٥٠ ، تامين مقدم ٢/١٠ ، أدوات ومهمات ٤٦٠ ، آلات ومعدات

٩٦٠٠ ، مخصص اهلاك آلات ومعدات ١٨٠٠ ، أثاث وتركيبات ٩٨٥٠ ، مخصص اهلاك أثاث وتركيبات ٣٨٠ ، موردون ١٥٦٥ ، أوراق دفع ٤٢٧٥ رأس المال ١٨٠٠٠ ، مسحوبات ٤١٠٠ ، مبيعات ٦٧٢٢٠ ، مردودات ومسموحات مبيعات ١٠١٠ ، خصم نقدى مسموح به ٢١٠ ، مشتريات ٣٩٠٠٠ خصم نقدى مفقود ٨٤٠ ، خصم نقدى مكتسب ٢٠٥٥ ، مردودات ومسموحات مشتريات ٣٠٠ ، أجور ٩٤٨٠ ، إيجارات ٤٧٤٠ ، حملة اعلانية ٣٠٠٠ ، مصروفات ادارية متنوعة ١٣٨٠ ، أرباح محجوزة ١٠٢٠ ج ، فاذا علمت أن :

(١) يبلغ الرصيد الدائن لبنك الاسكندرية (سحب على المكشوف) ١٧٠٠ ج

(٢) أظهر ميزان مراجعة أستاذ العملاء أرصدة دائنة قيمتها ٥٣٠ ج .

(٣) أظهر ميزان مراجعة أستاذ الموردين أرصدة مدينة قيمتها ٥٠٠ ج .

(٤) تقدر الديون المشكوك فيها من مبيعات العام على أساس ١ ٪ من صافى المبيعات .

(٥) التأمين المقدم يغطى ١٨ شهراً اعتباراً من ١٩٧٨/٩/١ .

(٦) تقدر الأدوات والمهمات المتبقية فى ١٩٧٩/١٢/٣١ بمبلغ ١٢٠ ج .

(٧) تهلك الآلات والمعدات بطريقة الاهلاك المعجل بواقع ٢٠ ٪ سنويا كما يهلك الأثاث والتركيبات بواقع ١٠ ٪ سنويا .

(٨) تبلغ الأجور المستحقة ١٢٠ ج ، والايجارات المستحقة بمبلغ ١٦٠ ج .

(٩) تستنفد الحملة الاعلانية بواقع ٢٠ ٪ سنوياً .

(١٠) يقدر مخزون نهاية الفترة بمبلغ ١٠١٠٠ ج .

(١١) اكتشف أن مخزون أول الفترة كان مقوما بما يزيد عن قيمته بمبلغ ٤٢٥ ج .

المطلوب :

(١) اعداد ورقة العمل واظهار ما يجب من تسويات .

(٢) اجراء قيود التسوية اللازمة وقيود الاقفال .

(٣) اعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية .

فهرس المحتويات

صفحة

صفحة

الباب الثالث

